



Entscheid

5. Mai 2022

Mitwirkend:

Einzelrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

A GmbH,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2018 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2018**

hat sich ergeben:

A. 1. Die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt Maurer- und Umbauarbeiten aller Art. Die mit der Steuererklärung 2018 eingereichte Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2018 wies bei einem Umsatz von knapp Fr. 809'000.- einen Reingewinn von Fr. 42'934.- aus. Für den Einkauf von Werkzeugen und Verbrauchsmaterial wendete die Pflichtige den Gesamtbetrag von Fr. 586.55 auf, Drittleistungen (Bauarbeiten) wurden gemäss Buchhaltung mit insgesamt Fr. 281'579.90 abgegolten. Einen grösseren Posten stellte der Personalaufwand mit Fr. 449'469.- dar, wobei der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer C gemäss Lohnausweis einen Bruttolohn von Fr. 67'200.- verdiente. Die Pflichtige beschäftigte daneben insgesamt 14 weitere Personen, teils für das ganze Jahr, teils nur für einige Wochen bzw. Monate.

Mit Auflage vom 27. Januar 2021 forderte der Steuerkommissär die Pflichtige auf, das Kassenbuch (inkl. Nachweis von regelmässigen Kassenstürzen) und den vollständigen Kontoauszug des Kontokorrentkontos des Gesellschafters (Buchhaltungskonto 1180) einzureichen. Weiter sollte die Pflichtige u.a. die geschäftsmässige Begründung des Aufwands für Drittleistungen (Buchhaltungskonto 4400) an Hand von Belegen (Quittungen betr. etwaige Barzahlungen, Offerten, Verträgen, detaillierten Abrechnungen, Arbeitsrapporten, Garantievereinbarungen) und mittels einer substantiierten Sachdarstellung nachweisen.

Die Pflichtige reichte mit Eingabe vom 1. März 2021 die Quittungen über die Bezahlung aller in Bar beglichenen Drittleistungen sowie Kontoauszüge (Buchhaltungskonten 1000 [Kasse], 4400 [Drittleistungen] und 1180 [Kontokorrent]) ins Recht. Weitere Unterlagen oder Belege zu den Drittleistungen enthielt die Eingabe nicht, ebenso fehlte das Kassenbuch mit regelmässigen Saldierungen und die detaillierte Sachdarstellung in Bezug auf alle Drittleistungen. Im Buchhaltungskonto 4400 waren fünf Barzahlungen an die D GmbH (ab ... 2019 im Konkurs bzw. seit ... 2019 im Handelsregister gelöscht) im Gesamtumfang von Fr. 28'300.- verzeichnet, als Gegenkonto war jeweils das Kontokorrentkonto 1180 und nicht das Kassenkonto 1000 aufgeführt. Gleich verhielt es sich mit den übrigen im Buchhaltungskonto 4400 enthaltenen 17 Bartransaktionen in Höhe von insgesamt Fr. 206'909.90, bei welchen als Empfängerin die

E GmbH (ab ... 2019 im Konkurs bzw. ... 2020 im Handelsregister gelöscht) aufgeführt war. Die übrigen Drittleistungs-Posten (Fr. 46'370.-) wurden gemäss den Buchungen an verschiedene weitere Firmen per Banküberweisung oder zunächst als kurzfristiges Darlehen (Kreditor) ausbezahlt.

In der Mahnung vom 11. März 2021 wies der Steuerkommissär darauf hin, dass der Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit der Drittleistungen durch die eingereichten Quittungen nicht erbracht worden sei und wiederholte u.a. die Aufforderung, den Aufwand für Drittleistungen mittels Belegen (Offerten, Verträge, detaillierte Abrechnungen, Arbeitsrapporte, Garantievereinbarungen) und einer substantiierten Sachdarstellung nachzuweisen. Die Pflichtige reagierte auf die Mahnung am 30. März 2021 und reichte eine mit der E GmbH abgeschlossene und auf den ... 2018 datierte Vereinbarung über den zeitlich unbefristeten Verleih von Arbeitnehmern (ungenannte Maurer und Bauarbeiter zu Stundensätzen von Fr. 55.- bzw. Fr. 45.-) auf diversen Baustellen ein. Die Kündigungsfrist für den Vertrag betrug zwei Tage. Die Pflichtige führte aus, es hätten ihr externe Dienstleister im Jahr 2018 bei Zugrundelegung eines Durchschnittsstundenlohns von Fr. 46.- während rund 6'121 Stunden Arbeitskräfte ausgeliehen.

2. Das kantonale Steueramt veranlagte die Pflichtige mit separaten Verfügungen vom 13. April 2021 für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern (Steuerperiode 1.1. - 31.12.2018) je mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 124'400.-. Das Eigenkapital per 31. Dezember 2018 setzte es auf Fr. 57'000.- fest. Die einzige Korrektur betraf den Aufwand für Drittleistungen (Buchhaltungskonto 4400), welchen die Steuerbehörde nach pflichtgemässen 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) auf 200'000.- (statt wie verbucht Fr. 281'579.90) schätzte.

B. Auf die hiergegen erhobene Einsprache trat das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 1. Juni 2021 wegen mangelhafter Begründung eines gegen eine Ermessensveranlagung gerichteten Rechtsmittels nicht ein (Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG).

C. Die Pflichtige gelangte mit Eingaben vom 26. Juni 2021 beschwerde- bzw. rekursweise ans Steuerrekursgericht mit dem Antrag, die Einspracheentscheide seien aufzuheben, und die Sache sei zur materiellen Behandlung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter seien die Drittleistungen wie im Buchhaltungskonto (4400) verbucht in voller Höhe zum Abzug zuzulassen, und der steuerbare Reingewinn sei entsprechend deklarationsgemäss auf Fr. 42'900.- festzusetzen.

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 2. August 2021 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Pflichtige nahm dazu am 26. Oktober 2021 Stellung.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) 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).

bb) aaa) Ausgangspunkt für die steuerrechtliche Bestimmung des Unternehmensgewinns ist 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). Als Buchungsbeleg gelten 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 Dokumentation der Vorgänge bildet eine unerlässliche Voraussetzung für das Funktionieren des 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 (BBI 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 zu beurteilenden Rechnungen im erwähnten Präjudiz wiesen unter dem Titel "Bezeichnung" das

Projekt aus. Im konkreten Fall handelte es sich jeweils um die Benennung des Dorfes, in welchem die Liegenschaft sich befand, an welcher Fremdarbeiten vorgenommen wurden. Weiter enthielten die Rechnungen eine Beschreibung der Arbeiten ("Div. Gipsarbeiten oder "Div. Fassadenarbeiten"). Die meisten Rechnungen verwiesen in jenem Fall schliesslich auf einen Rapport (z.B. Rapportnr.: ...). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts war es anhand dieser Informationen möglich, den der Buchung zugrundeliegenden Geschäftsvorfall – die Erbringung von Gips- oder Fassadenarbeit im Rahmen eines Bauprojekts der steuerpflichtigen Gesellschaft – nachzuvollziehen. Als Buchungsbelege gelten nicht nur Rechnungen, sondern auch weitere Dokumente wie Geschäftskorrespondenzen, Verträge, etc., welche eine gezielte Nachforschung bis zum Ausgangspunkt der ursprünglichen Transaktion erlauben (vgl. StRG, 17. Dezember 2020, 2 DB.2020.114/2 ST.2020.133).

bbb) Buchführungs- und aufzeichnungspflichtige Steuerpflichtige haben den Bargeldverkehr in einem Kassabuch festzuhalten. Sämtliche Bareinnahmen und -ausgaben sind unverzüglich und chronologisch aufzuzeichnen. Der Einbezug von sogenannten Vorjournalen oder Vorbüchern wie z.B. Registrierkassenstreifen und Tages-Umsatzjournalen ist zwar statthaft, doch entbinden diese nicht von der Pflicht zur fortlaufenden Führung des Kassabuchs, weil mit solchen Hilfsbüchern allein noch nicht sichergestellt ist, dass sämtliche Bareinnahmen und -ausgaben erfasst werden (VGr, 21. September 2005, SB.2005.00026; RB 1983 Nr. 51 mit Hinweisen; vgl. auch RB 1994 Nr. 44, 1995 Nr. 43 = StE1995 B 92.3 Nr. 7). Das Kassabuch hat sodann für jeden Geschäftsvorfall einen klaren, auf den wahren Inhalt der Eintragung hinweisenden Text zu enthalten. Ausserdem ist es periodisch – je nach Intensität des Bargeldverkehrs täglich, ein- oder zweiwöchentlich oder monatlich – zu saldieren und mit dem tatsächlichen Bargeldbestand zu vergleichen, wobei allfällige Differenzen sofort zu buchen sind. Kassabücher in Form von Excel-Tabellen genügen den Anforderungen an eine ordnungsgemässe Kassabuchführung nicht, weil diese Software jederzeit Änderungen früher erfasster Datenbestände sowie des ausgewiesenen Bearbeitungsdatums zulässt (StRK II, 3. Dezember 2002, 2 ST.2002.63; 23. September 2004, 2 ST.2004.315).

Die Vorschriften bezüglich Kassabuchführung und Zählung des Bargeldbestands durch regelmässige Kassenstürze dürfen nicht dadurch umgangen werden, dass der Gesellschafter bzw. Inhaber vom Firmenkonto abgehobene oder von Kunden

empfangene Barbeträge jeweils eine logische Sekunde nach Empfang einfach in das private Portemonnaie legt bzw. in den privaten Kassenbereich nimmt und hernach als Privatvermögen behandelt, um jeweils bei Bedarf flugs eine logische Sekunde vor der Bezahlung eines Lieferanten privates Bargeld zu geschäftlichem zu erklären. Wird die als privat deklarierte Kasse (bzw. der als privat bezeichnete Kassenbereich) teilweise oder überwiegend dazu verwendet, liquide Mittel für die Geschäftstätigkeit der Firma zur Verfügung zu stellen, so muss der sorgfältige Kaufmann die Aus- und Eingänge und den momentanen Stand des gesamten Bargeldbereichs im Auge behalten, ansonsten er die Übersicht über die letztlich (auch) für das Geschäft wichtigen Barmittel verliere. Die Vorschriften über die ordnungsgemässe Führung eines Kassabuchs und über regelmässige Kassenstürze bzw. Saldierungen beziehen sich somit, wenn Wechsel zwischen privatem und geschäftlichem Bargeldbestand nicht nur gelegentlich vorkommen, immer auf den Bargeldbestand *als Ganzes*, also auch auf den privaten Bereich. Im Kassabuch ist über den *gesamten* Bargeldbestand und damit auch über die privaten Transaktionen ein Kassabuch zu führen, ansonst eine einigermaßen ernsthafte Übersicht über für das Geschäft bedeutende finanzielle Mittel nicht gewährleistet ist (StRG, 17. März 2014, 1 DB.2013.199/1 ST.2013.227).

ccc) Auch wenn die Belege bzw. die Buchhaltung den eben erläuterten zivilrechtlichen Vorschriften entsprechen, haben Aufwendungen 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; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 162 StG).

b) aa) 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, 3. A., 2017, Art. 123 N 9 DBG). Wirkt der Steuerpflichtige nicht mit, kann daher ein "Untersuchungsnotstand", d.h. die Unmöglichkeit, die rechtserheblichen Tatsachen zu ermitteln, entstehen.

bb) 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 substantiierte Sachdarstellung der erhaltenen Leistung vorliegen, d.h. der Dienst- oder Sachleistung, welche die Gesellschaft erhalten hat und deren Preis die Gesellschaft verficht. Ohne eine solche Sachdarstellung kann der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von vornherein nicht erbracht werden. Aus steuerrechtlicher Sicht muss der Geschäftsbezug auf Verlangen der Steuerbehörde 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).

2. a) aa) 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 pflichtgemäsem 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 pflichtgemäsem 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 pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden (Zweifel/Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 46 N 30 ff. StHG). Anlass zu einer Einschätzung nach pflichtgemäsem 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).

bb) aaa) Das kantonale Steueramt hat mittels Auflage vom 27. Januar 2021 und Mahnung vom 11. März 2021 u.a. alle schriftlichen Dokumente einverlangt (Quittungen, Offerten, Verträge, detaillierte Abrechnungen, Arbeitsrapporte, Garantieverein-

barungen), welche das Buchhaltungskonto 4400 betrafen. Trotz der beiden Eingaben der Pflichtigen vom 1. März 2021 bzw. 30. März 2021 präsentierte sich die Aktenlage betreffend die verbuchten Fremdarbeiten als ungenügend. Die Pflichtige hatte die im Konto 4400 enthaltenen Aufwendungen für Fremdarbeiten wie bereits eingangs dargelegt im Umfang von Fr. 235'209.90 (= Fr. 28'300.- Zahlungen der D GmbH + Fr. 206'909.90 Zahlungen der E GmbH) über das Kontokorrentkonto des Gesellschafters (Buchhaltungskonto 1180) und im Umfang von Fr. 46'370.- als Banküberweisungen bzw. Kreditoren (Gegenkonten 1020 bzw. 2000) verbucht.

Für die als Kreditoren bzw. Banküberweisungen verbuchten Aufwendungen lagen im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren – bis auf eine Rechnung über Fr. 1'508.- – keine Belege bei den Akten. Buchungen ohne Beleg sind handelsrechtlich von vornherein unzulässig.

Die fünf eingereichten Quittungen über den Erhalt von diversen namhaften Barbeträgen durch die D GmbH waren zwar mit Datum, Stempel und Unterschrift versehen, enthielten aber keine Hinweise auf das konkrete Projekt und auf den Zeitpunkt der erbrachten Dienstleistungen. Die jeweils einzig angebrachten Vermerke "Baustelle: Diverse" bzw. "Maurerarbeiten" waren nicht dazu geeignet, die zugrundeliegenden wirtschaftlichen Sachverhalte in zuverlässiger Weise zu umschreiben, zumal der Verweis auf Stundenrapporte fehlte, und auf den Quittungen keine Stundenzahlen genannt wurden. Die Pflichtige hatte keine weiteren Unterlagen oder Verträge eingereicht, welche zumindest eine annähernde Quantifizierung bzw. Umschreibung der Art der Arbeiten und die Zuordnung zu einem konkreten Projekt ermöglicht hätten.

Die durch die E GmbH quittierten Leistungen liessen sich zumindest teilweise einer bestimmten Arbeitsgattung zuordnen und quantifizieren. So wiesen die Rechnungen Nrn. ... bis ... über den Gesamtbetrag von rund Fr. 40'000.- jeweils auf "Maurerarbeiten" und auf eine bestimmte Stundenzahl und einen Stundentarif von Fr. 45.- hin. Die Quittungen wurden durch eine schriftliche Vereinbarung zwischen der Pflichtigen und der E GmbH vom ... 2018 über den Verleih von Arbeitnehmern (im Akkord) ergänzt, wobei gemäss diesem Vertrag Maurerarbeiten nicht zu Fr. 45.- sondern Fr. 55.- abgegolten werden sollten. Dessen ungeachtet blieb bei diesen Arbeiten indes das konkrete Projekt und der Zeitpunkt der Dienstleistungserbringung im Dunkeln; die jeweiligen Hinweise "diverse Baustellen" und die genannten, sich teilweise überlappen-

den Zeiträume von jeweils mehreren Wochen genügten nicht, um den wirtschaftlichen Grundsachverhalt nachvollziehen zu können.

Auch den übrigen elf Barquittungen der E GmbH in Höhe von über Fr. 160'000.- ging die handelsrechtlich erforderliche Belegqualität ab, denn sie erwähnten nicht einmal Zeiträume, in welchen Arbeiten stattfanden. Zu den konkreten Projekten fehlten wiederum die nötigen Informationen, indem neben dem Titel "Objekt" jeweils lediglich der Vermerk "Diverse" aufgeführt war. Auch unter Zuhilfenahme des erwähnten Vertrags über den Verleih von Arbeitern liessen sich die wirtschaftlichen Hintergründe nicht rekonstruieren, wurden in den Quittungen doch immer nur "Maurerarbeiten pauschal" quittiert, obwohl vertraglich die stundenweise Abrechnung vereinbart war.

Das Buchhaltungskonto 4400 der Pflichtigen litt in Bezug auf das strittige Geschäftsjahr 2018 nach dem Gesagten nach gründlicher vorangegangener steueramtlichen Untersuchung im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren aufgrund gänzlich fehlender bzw. ungenügender Belege – nur schon aus handelsrechtlicher Sicht – an einem grundlegenden schweren Mangel. Ob die Pflichtige die ungenügenden Quittungen im Sinne eines Eigenbelegs zeitnah selber unterschriftlich mit weiteren sachdienlichen Informationen hätte ergänzen dürfen, oder ob sie gegenüber der Auftragnehmerin auf eine genügende schriftliche Quittierung hätte bestehen müssen, kann hier offen bleiben. Bezeichnend ist in diesem Zusammenhang, dass den Vertretern der Pflichtigen die Anforderungen an Belege offenbar bekannt waren. Die durch die Pflichtige ausgestellten Quittungen für ausgeliehene eigene Arbeiter entsprachen nämlich den handelsrechtlichen Vorgaben, indem sie einerseits auf Arbeitsrapporte verwiesen, die zumindest eine taggenaue und arbeiterspezifische Zuordnung der Arbeiten ermöglicht hätten, und andererseits eine genaue Bezeichnung der Baustelle mit vollständiger Adresse enthielten.

Dem Steuerkommissär stand nach vorangegangener Untersuchung vor der Entscheidung, entweder die unbelegten bzw. ungenügend belegten Ausgaben in einem Beweislastentscheid in voller Höhe von Fr. 281'579.- nicht zum Abzug zuzulassen, oder aber die unbelegten Fremdarbeiten zu schätzen. Dass er sich im Einspracheentscheid zugunsten der Pflichtigen für letzteres Vorgehen entschieden hat, ist nicht zu beanstanden, jedenfalls ist aufgrund der Aktenlage nicht auszuschliessen,

dass – in gewissem Umfang – den eigenen 15 Angestellten zusätzliche Arbeitskräfte zur Seite gestellt wurden. Die (für die Pflichtige durchaus glimpflich anmutende) Schätzung der Fremdarbeiten nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. 200'000.- ist somit zu Recht ergangen.

bbb) Die umfassend geführte Untersuchung des Steuerkommissärs ergab im Weiteren, dass die Pflichtige trotz erheblicher Barausgaben in sechsstelliger Höhe kein manipulationssicheres Kassenbuch geführt hat, um darin sorgfältig und zeitnah sämtliche Abhebungen vom Firmenkonto und sämtliche für die Firma getätigten Barausgaben aufzuführen. Der durch den Inhaber für die meisten Transaktionen gewählte Umweg über das eigene Kontokorrentkonto (Buchhaltungskonto 1180) ist wie gesehen als Umgehung der Kassenbuchvorschriften zu werten und deshalb nicht statthaft. Von einer zuverlässigen Übersicht über die Vermögensverhältnisse der Gesellschaft zu jeder Zeit konnte keine Rede sein. Auch aus diesem Grund wäre der Steuerkommissär bereits nach entsprechender erfolgter (einmaliger) Auflage befugt gewesen, die entsprechenden Baraufwände in einem Beweislastentscheid ohne Weiterungen ganz zu streichen.

ccc) Auf die Frage der (rein steuerrechtlich vorgegebenen) geschäftsmässigen Begründetheit der verbuchten Fremdarbeiten braucht unter diesen Umständen nicht näher eingegangen zu werden. Die beweisbelastete Pflichtige hat es trotz ausdrücklicher Auflage und Mahnung in diesem Zusammenhang unterlassen, die geltend gemachten Leistungen in detaillierter Weise Tag für Tag konkret zu beschreiben. Die Sachdarstellung der Pflichtigen erschöpfte sich vielmehr in einer (rein kalkulatorischen) nachträglichen Plausibilisierung der Höhe der Fremdarbeiten. Ihrer steuerrechtlichen Pflicht zur Substanziierung des Sachverhalts ist sie damit in keiner Weise nachgekommen. Der Vorwurf der Pflichtigen, ihre als Beweis eingereichten schriftlichen Belege seien nicht in gehöriger Weise gewürdigt worden, erweist sich als ungerechtfertigt, denn die Berücksichtigung von Beweismitteln verbietet sich bei ungenügender Sachdarstellung.

Eine unrechtmässige Unterlassung einer Beweisabnahme, wie sie die Pflichtige ins Feld führt, ist nicht zu erkennen. Die Pflichtige unterlässt es in ihrer Beschwerdeschrift zu erklären, welche (zusätzlich angebotenen) Beweise das kantonale Steueramt denn im Rahmen der Untersuchung oder im Einspracheverfahren hätte abnehmen

oder würdigen sollen. Ein Beweismittelangebot zu den in Auftrag gegebenen und konkret ausgeführten Arbeiten, z.B. eine persönliche Befragung oder eine Zeugeneinvernahme der damals beschäftigten Maurer bzw. Bauarbeiter, das über die eingereichten (wie gesehen handelsrechtlich wie steuerrechtlich ungenügenden) Belege hinausgeht, sucht man in den Eingaben an die Steuerbehörde und auch in der Beschwerde- bzw. Rekurschrift vergeblich. Die Pflichtige erkennt, dass der Nachweis der durch die Steuergesetzgebung statuierten geschäftsmässigen Begründetheit ganz erheblich über die zivilrechtlichen Buchführungsvorschriften bzw. über die Anforderungen, welche an Buchhaltungsbelege gestellt werden, hinausgeht.

b) aa) aaa) Gegen die Veranlagung bzw. Einschätzung kann der Steuerpflichtige binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG). Nicht erforderlich sind dabei grundsätzlich Antrag und Begründung. Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, kann der Steuerpflichtige diese nach Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (je Satz 1). Zudem ist die Einsprache in diesem Fall zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen (je Satz 2).

Das Erfordernis, wonach eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung zu begründen ist und allfällige Beweismittel nennen muss, ist nach der Rechtsprechung nicht bloss eine Ordnungsvorschrift, sondern eine Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGr, 9. Januar 2015, 2C_568/2014 und 2C_569/2014, E. 3.1, www.bger.ch; BGE 131 II 548 E. 2.3, je mit weiteren Hinweisen).

bbb) Die eingeschränkte Anfechtbarkeit einer (zu Recht ergangenen) Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung bedeutet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen (Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, 1995, S. 144; vgl. Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 33 DBG). Diese können eine zu Recht getroffene Ermessenstaxation nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Vor diesem Hintergrund muss die Begründung der Einsprache sachbezogen sein und hinreichend detaillierte Darlegungen über den steuerlich massgeblichen Sachverhalt enthalten, welche geeignet erscheinen, der Überprüfungsinstanz ein vollständiges und verlässliches Bild darüber zu verschaffen. Der Einsprecher muss sich

mit anderen Worten mit der angefochtenen Verfügung sachbezogen befassen (BGr, 19. Dezember 1984 = StE 1985 B 96.11 Nr. 1). Die Begründung muss als tauglich erscheinen, die angefochtene Einschätzung zu überprüfen. Sie muss so ausgestaltet sein, dass die vom Steuerpflichtigen verfochtene Veranlagung im Einzelnen nachvollziehbar ist und – soweit möglich – beweismässig überprüft werden kann. Dagegen ist nicht erforderlich, dass die vorgetragene Gründe und Sachdarlegungen (wenigstens) geeignet sind, die offensichtliche Unrichtigkeit der angefochtenen Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung darzutun oder gar zu belegen; denn dies ist eine Frage der materiellen Prüfung und keine Eintretensfrage (StRK II, 19. März 2007, 2 ST.2006.279; vgl. Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 34 ff. DBG).

Die Begründung muss aus der Einsprache selber hervorgehen. Bloss pauschale Verweisungen sind nicht zu berücksichtigen, denn es ist nicht Sache der Einsprachebehörde, in den Akten nach möglichen Gründen für die Einsprache zu forschen (vgl. VGr, 16. Dezember 2010, SB.2010.00075, E. 3.2). Die fehlende Substanziierung kann weder in einer mündlichen Verhandlung noch in einem Beweisverfahren nachgeholt werden (RB 1973 Nr. 35). Die formellen Erfordernisse sind binnen der Einsprachefrist zu erfüllen; nachträgliche Eingaben sind unbeachtlich und vermögen allfälliges Ungenügen nicht zu heilen.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auf die Einsprache eines Steuerpflichtigen, welcher wegen der nicht eingereichten Steuererklärung zulässigerweise nach Ermessen veranlagt bzw. eingeschätzt worden ist und der auch mit der Einsprache seiner Deklarationspflicht nicht nachkommt, nicht einzutreten (BGr, 23. Mai 2005 = ZStP 2005 Nr. 29; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001, www.bger.ch; BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003 und 2A.407/2003, www.bger.ch). Das gilt indessen nur dann, wenn es wegen der nicht nachgereichten Deklaration an der notwendigen Begründung der Einsprache fehlt. Das Nachbringen der Steuererklärung oder allgemein das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlung ist nach der differenzierten höchstrichterlichen Praxis nicht in jedem Fall eine Gültigkeitsvoraussetzung (BGr, 4. Juli 2005 = StR 2005, 976 f.; VGr, 27. Februar 2008, SB.2007.00082). Ausnahmsweise genügen andere hinreichend substanziierte Vorbringen. So ist die Anfechtung einer Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung auch dann möglich, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage ist, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Entscheidend ist allein, ob eine genügende Be-

gründung vorliegt. Als solche kann selbstredend (je nach Umständen) namentlich die Steuererklärung gelten; doch ist deren Vorlage nicht zwingend. Es genügt vielmehr, wenn eine hinreichende Sachdarstellung und ein zu deren Untermauerung erforderliches Beweisangebot vorliegen (vgl. BGr, 2. Juli 2008, 2C_620/2007 und 621/2007, mit Hinweis auf StR 2005, 976 f.).

bb) Der Begründung des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheids vom 13. April 2021 ist zu entnehmen, dass die eingereichten Unterlagen aus Sicht des Steueramts den gesetzlichen Anforderungen nicht genügten, und dass andererseits der Umfang der tatsächlichen Arbeiten nicht ausgeführt wurde. Ebenso klar war, dass die Teilveranlagung bzw. Teileinschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen in globaler Weise die gesamten Fremdarbeiten im Konto 4400 zum Gegenstand hatte, und dass es sich hierbei um die einzige Aufrechnung handelte. Die fachkundig vertretene Pflichtige war damit ohne Weiteres in der Lage, die Tragweite der Entscheide zu erkennen und insbesondere ihren Mitwirkungspflichten (insbesondere zur genügenden Substanziierung des Sachverhalts) innert Einsprachefrist nachzukommen. Trotzdem unterliess es die Pflichtige, mit Einsprache vom 6. Mai 2021 auch nur ein einziges Wort über die Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zu verlieren. Die Einsprache enthielt auch keine Ausführungen dazu, weshalb es der Pflichtigen (angeblich) unmöglich gewesen sein soll, rechtzeitig einen Vertreter beizuziehen bzw. die notwendigen Materialien und Begründungen in zeitgerechter Weise beizubringen. Bezeichnenderweise wurde die Eingabe durch den Vertreter fast eine Woche vor Ablauf der Einsprachefrist bereits am 7. Mai 2021 zur Post gebracht. Warum eine umsichtige, genügende Vorbereitung des Rechtsmittels in den darauf folgenden Tagen bis zum definitiven Ablauf der Frist nicht möglich gewesen sein soll, blieb offen.

Dass ungenügende bzw. nicht vorhandene Buchhaltungsbelege bzw. ein fehlendes Kassenbuch nicht nachträglich erstellt werden können, leuchtet ein. Allein deswegen eine mangelhafte Begründung anzunehmen, ginge nicht an, ansonst den Pflichtigen der Rechtsweg abgeschnitten würde (vgl. StRG, 25. Mai 2018, 1 DB.2018.57/1 ST.2018.74; VGr, 24. Juli 2018, SB.2018.00065 und SB.2018.00066, a.z.F.). Allerdings versäumte es die Pflichtige vorliegend, die ausgeführten Arbeiten in irgend einer Weise zu beschreiben und hierfür die nötigen Beweismittel zu nennen bzw. vorzulegen. Überdies fehlte es der Einsprache an einem klaren ziffernmässigen Antrag und an einer Erklärung dazu, auf welche konkrete Vergleichszahlen oder Plausibilisierungen

(etwa durch einen zu umschreibenden Vergleich mit den durch die Pflichtige selber für Dritte ausgeführten Arbeiten) bei der Beurteilung der ermessensweisen Schätzung denn abgestellt werden sollte.

Die einzig gebotene Überprüfung der Höhe der Schätzung auf Willkür hin war damit im Einspruchverfahren aufgrund der Versäumnisse der Pflichtigen unmöglich, weshalb die Steuerbehörde zu Recht auf die Rechtsmittel nicht eingetreten ist.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die (reduzierten) Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG). Prozessentschädigungen wurden nicht beantragt.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]