



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2009.311
2 DB.2009.187

Entscheid

19. Mai 2010

Mitwirkend:

Präsident Richard Oesch, die Mitglieder Walter Balsiger, Rhea Schircks Denzler und Sekretär Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

X,

vertreten durch Z,

**Rekurrentin/
Beschwerdeführerin,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

Rekursgegner,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

**Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2003 (2. Rechtsgang) und
Direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2003 (2. Rechtsgang)**

hat sich ergeben:

A.1. A und B gründeten im Frühjahr 2003 die C GmbH, mit dem Ziel, Informatikdienstleistungen zu erbringen. Sie beteiligten sich je hälftig am Stammkapital. Als Stichtag für die Übernahme von Aktiven und Passiven aus der Gründergesellschaft wurde der 1. Januar 2003 festgelegt. Schon anfangs 2004 gaben die beiden Gründer der Firma einen neuen Namen X und änderten ihren Zweck.

Die Pflichtige besass im Geschäftsjahr 2003 (1.1. - 31.12.) keine eigenen Motorfahrzeuge; für geschäftliche Fahrten in der Schweiz sowie ins Ausland benützten die beiden Gesellschafter ausschliesslich ihre privaten Fahrzeuge. In den Buchhaltungskonten 3310 (Leasingzinsen Auto), 3400 (Unterhaltskosten Fahrzeug) und 3875 (Büro - Verwaltungskosten/Reisespesen) fanden sich zahlreiche diese privaten Fahrzeuge betreffende Ausgaben (u.a. für Benzin, Service, Reifenwechsel, Versicherungen, Fahrzeugabgaben, Waschen, Vignetten, Parkhaus, Fähren etc. sowie daneben monatliche Pauschalzahlungen der Pflichtigen an die Gesellschafter). Für 2003 wies die Pflichtige einen Reingewinn von Fr. 965.- aus.

2. Nachdem der Steuerkommissär zu verschiedenen Positionen der Buchhaltung eine Untersuchung geführt hatte, schätzte er die Pflichtige mit Entscheid vom 7. Mai 2007 für die Steuerperiode vom 27.3. bis 31.12.2003 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 45'300.- (satzbestimmend Fr. 59'600.-; Steuersatz 10%) sowie einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 20'000.- ein. Gleichentags erging der Hinweis für die direkte Bundessteuer, mit welchem der steuerbare Reingewinn auf Fr. 45'300.- und das Eigenkapital per 31.12.2003 auf Fr. 20'900.- festgesetzt wurde. Die entsprechende Veranlagungsverfügung datiert vom 29. Mai 2007.

B. Die von der Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprachen wies der Steuerkommissär – nach ergänzender Untersuchung – mit Entscheiden vom 4. Dezember 2007 ab und erhöhte den steuerbaren Reingewinn in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuer 2003, Steuerperiode vom 1.1. bis 31.12.2003, bei unverändertem Kapital auf Fr. 51'400.- (satzbestimmend Fr. 67'600.-; Steuersatz 10%). Bei der direkten Bundessteuer setzte er den Reingewinn ebenfalls auf Fr. 51'400.- fest.

C.1. Gegen die Einspracheentscheide ergriff die Pflichtige am 4. Januar 2008 Rekurs- bzw. Beschwerde mit dem sinngemässen Antrag, sie sei mit einem Reingewinn von Fr. 1'400.- einzuschätzen bzw. zu veranlagern.

2. Die Rekurskommission II untersuchte zunächst den Sachverhalt rund um die Verwendung der privaten Fahrzeuge der beiden Gesellschafter. Mit Auflagen vom 12. Juni und 17. Oktober 2008 forderte sie sämtliche Belege der Buchhaltung ein und verlangte u.a. eine substantiierte, detaillierte Beschreibung aller im Jahr 2003 getätigter Geschäftsreisen, insbesondere mit genauen Angaben zu Beginn und Ende jeder Reise mit dem jeweiligen Kilometerstand und des Zwecks. Daneben klärte sie ab, welche Autokosten die Gesellschafter privat getragen hatten. Die Pflichtige reichte hierzu am 29. August und 31. Oktober 2008 Stellungnahmen und Unterlagen ein. Weil die Zeitangaben zu den einzelnen Fahrten sowie die Schilderung deren geschäftlichen Zwecks immer noch fehlten, mahnte die Rekurskommission II ihre Auflage am 11. November 2008. Die Mahnung war mit der Androhung verbunden, dass bei Säumnis die Steuerfaktoren gestützt auf § 148 Abs. 3 in Verbindung mit § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG; bzw. Art. 142 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]) nach pflichtgemässen Ermessen festgesetzt würden.

3. Mit Entscheid vom 20. März 2009 wies die Steuerrekurskommission II die Sache an das kantonale Steueramt zurück (§ 149 Abs. 3 StG), damit dieses – unter Berücksichtigung des Untersuchungsergebnisses – die Fahrzeugkosten im Einspracheverfahren nach pflichtgemässen Ermessen schätze (§ 139 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG). Die Rückweisung erfolgte zwecks Wahrung des Rechts der Pflichtigen auf zwei mit umfassender Untersuchungs- und Überprüfungsbefugnis urteilende Instanzen.

D. Zur Wahrung des rechtlichen Gehörs informierte der Steuerkommissär die Pflichtige mit Einschätzungsvorschlägen vom 1. April 2009, dass er aufgrund der neuen Erkenntnisse eine Erhöhung der Einschätzung bzw. Veranlagung vorzunehmen gedenke. Am 30. Juni 2009 fand in den Räumlichkeiten des kantonalen Steueramts eine Besprechung zwischen dem Steuerkommissär, dem Vertreter der Pflichtigen sowie der beiden Gesellschafter statt. Mit Einspracheentscheiden vom 8. Oktober 2009

setzte der Steuerkommissär den steuerbaren Reingewinn in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuer 2003, Steuerperiode vom 27. 3. - 31.12.2003, bei einem steuerbaren Kapital von Fr. 20'000.- auf Fr. 59'700.- (satzbestimmend Fr. 78'400.-; Steuersatz 10%) fest. Bezüglich der direkten Bundessteuer veranlagte er die Pflichtige für die Steuerperiode 2003 ebenfalls mit Fr. 59'700.-.

Die Höhe der Fahrzeugkosten, welche in der Buchhaltung der Pflichtigen insgesamt Fr. 67'908.- ausmachten, schätzte er in Anwendung von § 139 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. 16'250.- und rechnete die Differenz (Fr. 51'658.-) als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter auf. Daneben nahm er ausgabenseitig weitere, im vorliegenden Verfahren nicht mehr strittige Kürzungen vor.

E. Die Pflichtige liess am 6./9. November 2009 gegen die Einspracheentscheide Rekurs- bzw. Beschwerde erheben mit dem Antrag, auf die Aufrechnung bei den Fahrzeugkosten sei zu verzichten. Das kantonale Steueramt beantragte in der Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort vom 27. November 2009 die Abweisung der Rechtsmittel. Die Pflichtige nahm in der Folge in sämtliche Verfahrensakten Einsicht und äusserte sich dazu in der Stellungnahme vom 11. Februar 2010.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. 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). Geschäftsmässig begründet sind

Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (vgl. Kuhn/Brülisauer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., Art. 24 N 57 ff. StHG). Geldwerte Leistungen in letzterem Sinn sind nach der 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 oder Unternehmung) 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 (vgl. BGE 119 Ib 116 E. 2 S. 119 f.; 115 Ib 274 E. 9b S. 279; ASA 69, 202 E. 2; 68, 246 E. 3a; je mit weiteren Hinweisen). Diesfalls liegt keine geschäftsmässige Begründetheit vor, denn die Zuwendung erfolgt nicht im Interesse der juristischen Person, sondern in jenem des an ihr Beteiligten oder einer ihm nahestehenden Person. Der Grund für eine solche Leistung liegt im Beteiligungsverhältnis (*causa societatis*); sie kann namentlich darin bestehen, dass im Interesse des Anteilnehmers überhöhte Aufwendungen bzw. Kosten getragen werden. Ist dieser gleichzeitig Mitarbeiter der juristischen Person, ist zu prüfen, ob eine bestimmte Leistung wie eine Lohnzahlung oder Lohnnebenleistung auf geschäftliche Gründe oder aber auf das Beteiligungsverhältnis zurückzuführen ist (vgl. Brülisauer/Poltera, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2.A., 2008, Art. 58 N 147 DBG). Als verdeckte Gewinnausschüttungen fallen namentlich übersetzte Saläre und Spesenbezüge in Betracht (StE 1993 Nr. 24.4 Nr. 33; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N 110 und 118, auch zum Folgenden). Massgeblich ist dabei, welchen Betrag das Unternehmen für die nämliche Leistung unter denselben Verhältnissen einem Unbeteiligten vergüten würde bzw. müsste. Dabei sind alle objektiven und subjektiven Umstände zu beachten.

Ob eine Leistung der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten gerade wegen dieser Eigenschaft erfolgt ist und einem Dritten nicht erbracht worden wäre, sodass sie als eine für jenen steuerbare Zuwendung gelten muss, bestimmt sich danach, ob die Leistung ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt, also als geschäftsmässig nicht begründet erscheint (BGE 113 Ib 23 E. 2c). Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich. Dabei sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen und es muss davon ausge-

hend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre (BGr, 10. November 2000 = StE 2001 B 24.4 Nr. 58 und ASA 66, 554 und 559).

b) Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von geltend gemachten Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen – mithin der allfällig damit verbundenen verdeckten Gewinnausschüttungen – zu ermöglichen, ist die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft kraft der sie treffenden gesetzlichen Obliegenheiten gehalten, an der Abklärung der behaupteten Tatsachen mitzuwirken, wobei sie für deren Verwirklichung die Beweislast trägt (vgl. RB 1987 Nr. 35; VGr, 12. Dezember 2007, SB.2007.00050, je auch zum Folgenden). Insbesondere hat sie spätestens vor Rekurskommission innerhalb der Rekurs- bzw. Beschwerdefrist eine substantiierte Sachdarstellung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen oder anzubieten. Fehlt es an einer genügenden Substanziierung oder Beweisleistung, ist der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen zu Ungunsten der beweisbelasteten Kapitalgesellschaft als misslungen zu betrachten. Nur ausnahmsweise kann sich diese, wenn ihr Substanziierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die sie nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar sind, auf Schätzungen berufen, sofern ihre Sachdarstellung wenigstens hinreichende Schätzungsgrundlagen enthält.

c) Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung handelt es sich um eine steuererhöhende Tatsache, für die nach der allgemeinen Beweislastregel die Steuerbehörden die Beweislast tragen (vgl. VGr, 3. Oktober 1989 = StE 1991 B 24.4 Nr. 27). Spricht für das Vorhandensein einer Tatsache allerdings eine natürliche Vermutung, gilt der Beweis als vorläufig erbracht und wird er endgültig, wenn nicht erfolgreich ein Gegenbeweis angetreten und geführt wird (Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, 1998, S. 253 f. mit Hinweis). Die Feststellung dieses Willens der am Geschäft Beteiligten betrifft eine innere Tatsache, die sich in aller Regel nur aufgrund von Indizien ermitteln lässt.

d) Bei Leistungen an einen mitarbeitenden Aktionär oder Gesellschafter stellt sich die Frage, ob eine Entschädigung der Kapitalgesellschaft qua Arbeitsverhältnis oder aber qua Beteiligungsrecht fliesst (StRK II, 26. Februar 2007, 2 DB.2006.144, auch zum Folgenden). Geschäftsmässig begründet ist sie bloss dann, wenn sie zu

Recht im Zusammenhang mit der Arbeitsleistung ergeht; andernfalls liegt eine geldwerte Leistung vor, welche den steuerbaren Gewinn der Arbeitgeberin nicht zu schmälern vermag. Unter solchen Umständen obliegt es der Gesellschaft, darzutun und nachzuweisen, dass eine Leistung in ihrem Interesse liegt und damit geschäftsmässig begründet ist. Dabei greift die Kontrolle ungeachtet dessen, ob die Leistung als Lohn, als Spesenersatz oder unter irgendeinem andern Titel erfolgt. Massgeblich ist bei alledem der Drittvergleich. Nur dann, wenn – und insoweit – die GmbH oder Aktiengesellschaft die nämliche Vergütung unter gleichen Umständen auch einem mitarbeitenden unabhängigen Dritten erbracht hätte, liegt Aufwand vor; andernfalls ist auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zu schliessen (Locher, Art. 58 N 118). Dies gilt namentlich für übersetzte Spesenvergütungen (StE 1993 B 24.4 Nr. 33), gleichgültig ob sie fallbezogen oder pauschal erfolgen. Massgeblich ist sodann die konkrete Verbuchung. Die Kapitalgesellschaft ist an die eingereichte Jahresrechnung gebunden und die Steuerbehörden dürfen sich auf die eingereichte Erfolgsrechnung und Bilanz samt Anhang verlassen (Locher, Art. 58 N 69). Es gilt das Prinzip der Einzel- und nicht der Gesamtbetrachtung; jede einzelne Bilanzposition ist vom Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz erfasst (Locher, Art. 58 N 66). Darum geht es nicht an, Aufwandpositionen, welche steuerlich nicht anerkannt werden, umzuqualifizieren, mit dem Zweck, das Gesamtergebnis nicht zu verändern und Aufrechnungen zu vermeiden. Solche Vorkehren bzw. Manipulationen sind (ertrags- bzw. einkommens)steuerlich unbeachtlich, jedenfalls dann, wenn die Leistung direkt oder indirekt einem Aktionär zugute kommt. Deshalb ist es nicht statthaft, Spesenvergütungen an den mitarbeitenden Aktionär oder Gesellschafter (oder eine nahestehende Person), welchen steuerlich kein Aufwandcharakter zuzumessen ist, in Lohn umzuwandeln (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2.A., 2008, Art. 20 N 54a DBG).

e) aa) Vergütungen (ob für konkrete Ausgaben oder als pauschale Abgeltung), die ein mitarbeitender Gesellschafter oder ein Nahestehender von der Firma für Dienstfahrten in seinem privaten Motorfahrzeug erhält und die in der Buchhaltung nicht als Lohn verbucht wurden, sind nach dem oben Ausgeführten lediglich in dem Umfang geschäftsmässig begründet (und damit als Aufwand abzugsfähig), als ihre Höhe einem Drittvergleich standhält. Eine allfällig darüber hinaus gehende Komponente deckt privaten Aufwand ab und stellt damit eine geldwerte Leistung an den Gesellschafter dar.

Eine Gesellschaft wird in aller Regel bestrebt sein, den Mitarbeiter für die Zurverfügungstellung seines Fahrzeugs (unter Beachtung des Gleichbehandlungs-

grundsatzes) angemessen zu entschädigen und üblicherweise anfallende, der Art, der Grösse sowie den Möglichkeiten des Betriebs und dem vorgesehenen Einsatzbereich des Fahrzeugs Rechnung tragende Kosten (meist in der Form einer für alle Mitarbeiter einheitlich festgelegten Kilometer-Pauschale) zu übernehmen. Liegen keine besonderen Umstände vor, wird sich die Entschädigung insgesamt im Rahmen der beim Privaten anfallenden effektiven Betriebskosten eines Fahrzeugs der Mittelklasse bewegen (vgl. zur Berechnung und zum Inhalt solcher Kosten das Merkblatt des kantonalen Steueramts für die Ermittlung des Privatanteils an Autokosten vom 19. August 1998; ZStB I Nr. 18/000). Anhaltspunkte für die konkrete Berechnung können sich – wie die Pflichtige selber anregt – (hilfsweise) aus Tabellen oder Berechnungsmodellen eines Automobilverbands (wie dem Touring Club der Schweiz [TCS]) ergeben.

Eine darüber hinaus gehende Vergütung (beispielsweise zur Abdeckung durch den Mitarbeiter privat eingegangener Leasing-Verpflichtungen) ist als freiwillige Geste der Gesellschaft gegenüber dem Arbeitnehmer zu qualifizieren, welche sich geschäftlich nicht rechtfertigen lässt. Bei nur gelegentlichen Fahrten ist es immerhin denkbar, beim Drittvergleich auf den Aufwand abzustellen, welcher der Gesellschaft durch Benützung eines entsprechenden Mietfahrzeugs (oder eines Carsharing-Fahrzeugs, vgl. etwa www.mobility.ch) entstünde. Eine Gesellschaft profitiert diesfalls davon, dass sie keine grösseren Investitionen in einen Fahrzeugpark tätigen muss, welcher langfristig nur in geringem Umfang genutzt würde. Der Vergleich mit einem Mietfahrzeug ist nur zulässig, wenn es der klare Wille der Parteien war, ein mietvertrags(ähnliches) Verhältnis einzugehen; dieser Wille muss – falls keine schriftlichen bzw. mündlichen Verträge nachgewiesen sind – zumindest in der Buchhaltung zum Ausdruck kommen und auch dem Verhalten der Parteien (etwa durch Deklaration der Mieteinnahmen in der privaten Steuererklärung) zu entnehmen sein. Denn eine Umqualifizierung einer auf bestimmte Weise vereinbarten und entsprechend verbuchten Ausgabe in geschäftlich zulässigen Aufwand ist – wie oben ausgeführt – nachträglich nicht statthaft.

bb) Benützt der Arbeitnehmer und Gesellschafter – wie hier – regelmässig das von ihm zur Verfügung gestellte Fahrzeug auch für eigene, private Zwecke, und sind die verbuchten Beträge nicht eindeutig konkreten Geschäftsvorfällen (Dienstreisen) zuzuordnen, so gilt es selbstredend, – wie bei eigentlichen Geschäftsfahrzeugen, bei denen die Firma Eigentümerin ist – den privaten Anteil auszuscheiden. Dabei kommt

es auf das Verhältnis der gefahrenen Kilometer an. Um dieses festzuhalten, ist von der Gesellschaft zu erwarten, dass sie den Arbeitnehmer, wenn er geschäftlich unterwegs ist, zur gewissenhaften Führung eines Bord- bzw. Fahrtenbuchs oder ähnlichen Aufschrieben anhält: Die Eintragungen in ein solches Fahrtenbuch haben zeitnah und substantiiert zu erfolgen, mit jeweils genauer Bezeichnung des Abfahrtsorts, des Ziels, des Anfangs- und Endkilometerstands, der wahrheitsgetreuen Anfangs- und Endzeit sowie (in Form einer kurzen Bemerkung) der Angabe des geschäftlichen Zwecks jeder einzelnen Fahrt. Die Form des Bordbuchs ist so zu wählen, dass nachträgliche Änderungen und Manipulationen möglichst ausgeschlossen sind (das Bordbuch muss demnach fest gebunden sein; Loseblatt-Ringordner und auf dem Computer geführte Excel-Dateien erfüllen die strengen Voraussetzungen nicht; ebenso genügen Eintragungen mit Bleistift nicht).

Die sorgfältige Führung eines Fahrtenbuchs als arbeitsrechtliches Führungs- und Kontrollinstrument ist üblich sowie zumutbar und liegt ganz im Interesse der (im steuerrechtlichen Verfahren beweisbelasteten) Arbeitgeberin. Zur Zumutbarkeit der Führung eines Fahrtenbuchs hat sich die Rechtsprechung verschiedentlich bejahend geäußert (vgl. etwa VGr, 21. Januar 2009, SB.2008.00097; VGr, 28. Juni 2006, SB.2006.00005; VGr, 25. September 2002, SB.2002.00043). Von der Führung eines Bordbuchs bei sowohl privatem als auch geschäftlichem Gebrauch eines Fahrzeugs darf die Gesellschaft einzig absehen, wenn Geschäftsfahrten nur äusserst selten unternommen werden und die notwendige Dokumentation bzw. Substanziierung (inklusive Beweisführung) auf andere Art sichergestellt ist (bei nur wenigen Fahrten ist es immerhin denkbar, dass ein Zeuge auch nach mehreren Jahren aus der Erinnerung präzise Aussagen machen könnte).

cc) Aufwendungen für Dienstreisen müssen ausnahmslos geschäftlich begründet sein; andernfalls sind die entsprechenden Ausgaben nicht zum Abzug zuzulassen. Die Substanziierungs- und Beweislast für die Geschäftsmässigkeit trägt – da steuermindernd – allein die Kapitalgesellschaft, welche gehalten ist, den Sachverhalt so detailliert zu schildern, dass dieser alle für die Subsumtion unter die entsprechende gesetzliche Bestimmung notwendigen Elemente enthält und dass darüber – wenn nötig – anschliessend ein Beweisverfahren durchgeführt werden kann. Eine substantiierte, detaillierte Schilderung hat im Zusammenhang mit Dienstreisen und Besprechungen mit Drittpersonen zumindest genaue Angaben über den Ort, die Zeit, die wei-

teren Umstände, die Identität und allfällige Firmenzugehörigkeit der Teilnehmer der Unterredung, den Inhalt und das Ergebnis des Gesprächs sowie eine Umschreibung des Zusammenhangs des Gesprächs mit der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zu enthalten, ansonsten darüber kein Beweisverfahren geführt werden kann; die mangelnde Substanziierung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden.

2. a) Insgesamt waren die beiden Gesellschafter für die Pflichtige in vier von ihnen privat gehaltenen bzw. geleasteten Fahrzeugen unterwegs. Die von der Pflichtigen für die Gesellschafter übernommenen Kosten bzw. diesen in Form von Pauschalen gutgeschriebenen Beträge sind in den drei Buchhaltungskonten 3400, 3875 und 3310 enthalten. Nach Abzug der fahrzeug- bzw. periodenfremden Beträge belief sich der reine Fahrzeugaufwand der Pflichtigen im Geschäftsjahr 2003 auf Fr. 67'217.-.

b) B benützte (soweit ersichtlich ausschliesslich) seinen privat von der Leasing AG geleasteten Audi A6 4.2 Quattro Ambition mit dem Kennzeichen ZH ...; die Durchsicht der einzelnen Buchhaltungsbelege ergibt, dass die Pflichtige für dieses Fahrzeug im Jahr 2003 Kosten von insgesamt gerundet Fr. 13'644.- übernommen hat. Zusätzlich schrieb sie B während zehn Monaten unter dem Titel "Autoleasing-Pauschale" jeweils monatlich Fr. 2'000.- gut (die total vom Geschäft übernommenen Fahrzeugkosten betragen demnach für B Fr. 33'644.-). Letzterer bezahlte (privat) in monatlichen Raten Leasinggebühren an die Leasing AG von insgesamt Fr. 23'319.- (12 x 1'943.25). Darüber hinaus fielen (ausserhalb der Buchhaltung) für dieses Fahrzeug weder bei der Firma noch bei B Kosten an.

c) A bediente sich im Jahr 2003 auf geschäftlichen und privaten Fahrten einerseits seines eigenen Audi A6 TDI Avant Automat (Jahrgang 2000; Diesel) mit der Nummer ZH Wie aus der von der Pflichtigen eingereichten Aufstellung der Firma Leasing GmbH zu schliessen ist, war das Fahrzeug spätestens Ende 2002 ins Eigentum von A übergegangen (bei entsprechender Beendigung der Pflicht, Leasingraten zu bezahlen). Andererseits verwendete A bis Mitte Mai 2003 für Geschäftsfahrten sporadisch seinen VW Golf, Jahrgang 1998, Kennzeichen ZH Dieser Wagen wurde ab diesem Zeitpunkt durch einen BMW 328i Cabrio, Jahrgang 1996, unter Beibehaltung der Nummer ersetzt.

A erhielt von der Pflichtigen im Jahr 2003 Fahrzeugpauschalen in Gesamthöhe von Fr. 18'000.-; darüber hinaus bezahlte ihm die Firma Autokosten von gerundet Fr. 11'037.- sowie Reisekosten im Umfang von Fr. 4'534.- (total vom Geschäft bezahlt somit Fr. 33'571.-). Im Zusammenhang mit den drei Fahrzeugen fielen (ausserhalb der Buchhaltung) zusätzlich Aufwendungen von Fr. 6'639.- an, welche von A privat übernommen wurden.

d) aa) Die von den beiden Gesellschaftern verwendeten Fahrzeuge gehören – mit Ausnahme des VW Golfs (Fr. 22'000.-) – mit Neupreisen von Fr. 68'000.- (BMW), Fr. 71'500.- (Audi A6 TDI Avant Automat) bzw. Fr. 80'305.- (Audi A6 4.2 Quattro Ambition) gemäss den groben Behauptungen der Pflichtigen zweifellos zur eher gehobeneren Fahrzeug-Klasse. Geht man trotzdem zugunsten der Pflichtigen ohne weitere Untersuchungen von deren Notwendigkeit aus, so errechnen sich die (hypothetischen, anhand des Drittvergleichs festzustellenden; vgl. oben Ziff. 1 lit. e/aa) maximal zulässigen privaten Abschreibungen und Kapitalkosten in Anlehnung an die vom TCS publizierte Methode pro Fahrzeug wie folgt:

| | |
|--|------------------|
| Neupreis (Durchschnitt der verwendeten Fahrzeuge) | Fr. 60'500.- |
| Abschreibung 10% des Neupreises | Fr. 6'050.- |
| Kapitalverzinsung (geschätzt 2% der Hälfte des Neupreises) | <u>Fr. 605.-</u> |
| Total pro Fahrzeug | Fr. 6'655.- |

bb) Die effektiven Kosten setzen sich aus Abschreibungen und Kapitalkosten (soeben errechnet) sowie sämtlichen weiteren festen und beweglichen Kosten zusammen (diese sind vorliegend pro Gesellschafter in voller Höhe ausgewiesen). Dazu kommt eine Komponente "Wertverminderung pro 10'000 km" (2% des Neupreises).

| | |
|--------------------------------------|--------------------|
| <i>B</i> | |
| Abschreibungen und Kapitalverzinsung | Fr. 6'655.- |
| Wertverminderung (3.8 x Fr. 1'210.-) | Fr. 4'598.- |
| Fahrzeugkosten | Fr. 5'587.- |
| Benzin-/Reisekosten | Fr. 4'841.- |
| Investitionen | <u>Fr. 3'216.-</u> |

| | |
|---------------------------------------|--------------------|
| Total | Fr. 24'897.-. |
| <i>A (Grundlage: 2 Fahrzeuge)</i> | |
| Abschreibungen und Kapitalverzinsung | Fr. 13'310.- |
| Wertverminderung (6.1 x Fr. 1'210.-) | Fr. 7'381.- |
| Fahrzeugkosten Geschäft | Fr. 11'037.- |
| Kraftstoffkosten/Reisekosten Geschäft | Fr. 4'534.- |
| Fahrzeugkosten privat | <u>Fr. 6'640.-</u> |
| Total zwei Fahrzeuge | Fr. 42'902.-. |

Die so annäherungsweise errechneten effektiven Kosten sind in einem nächsten Schritt auf die privat- bzw. geschäftlich gefahrenen Kilometer zu verteilen, um einen Vergleich mit den tatsächlich erstatteten Kostenanteilen herstellen zu können und das Ausmass der verdeckten Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter zu ermitteln. Denn dass ungerechtfertigte Ausschüttungen vorliegen, ist angesichts der von der Firma den Gesellschaftern gutgeschriebenen Beträge von je rund Fr. 33'000.- erwiesen; sie übersteigen den geschäftlich bedingten Anteil der Fahrten.

3. a) aa) Die Gesellschafter haben im Geschäftsjahr 2003 keine zeitnahen, im Fahrzeug mitgeführten, manipulationssicher gestalteten Bordbücher geführt, welche die erforderlichen Zeit-, Zweck- und Kilometerangaben enthielten (vgl. das ursprünglich eingereichte Dokument im Excel-Format). Ebenso wenig ging aus der Buchhaltung in genügend detaillierter Weise (vgl. die Ausführungen hierzu in Ziff. 1 lit. e/cc hievor) hervor, welchen geschäftlichen Zweck die Gesellschafter im Rahmen der von ihnen behaupteten Geschäftsreisen verfolgten. Die Rekurskommission II hat der Pflichten deshalb im ersten Rechtsgang Gelegenheit gegeben, die fehlenden Informationen nachträglich beizubringen, um gegebenenfalls in einem zweiten Schritt ein Beweisverfahren durchführen zu können (vgl. die umfassend formulierten Auflagen vom 12. Juni 2008 und 17. Oktober 2008).

bb) Am 31. Oktober 2008 reichten die Pflichten eine ergänzte Aufstellung im Excel-Format mit konkreten Kilometerständen ein; noch immer fehlten – trotz expliziter Aufforderung – indes zu den Fahrten die Zeitangaben (Beginn und Ende der Hin- und

der Rückfahrt, Zwischenstopps, Übernachtungen, etc.), wie sie in einem ordnungsgemäss geführten Fahrtenbuch zu verzeichnen gewesen wären. Hin- und Rückfahrten waren nicht separat aufgeführt, die Einträge trugen jeweils lediglich die Bemerkung "retour". Eine Beschreibung der Geschäftsvorfälle unterblieb gänzlich.

Nur schon bei kursorischer, stichprobenartiger Durchsicht der Aufstellung traten im Vergleich mit den Buchhaltungsbelegen derart viele Ungereimtheiten zu Tage, dass starke Zweifel an der Richtigkeit der Angaben aufkamen. So kaufte B am 1. Januar und am 6. März 2003 auf Geschäftskosten Fährabonnemente mit Einzelfahrten (zum Knipsen) im Wert von zusammen Fr. 600.- (im Laufe des Jahres wurden von ihm in regelmässigen Abständen weitere solche Abonnemente erworben und über das Geschäft verbucht). Im Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. März 2003 unternahm B indes gemäss Fahrtenbuch nur drei – in K beginnende – geschäftliche Fahrten, von denen höchstens eine (diejenige am 24. März 2003 nach L) hätte über den See führen können. Am 4. März 2003 ist weiter eine Fahrt (inklusive Rückreise) zum Autosalon in Genf aufgeführt, obwohl der Autosalon in jenem Jahr für das breite Publikum unbestrit-
tenermassen erst am 6. März eröffnet wurde (die Pflichtige macht nicht geltend, ihr Mitarbeiter sei als Aussteller oder in ähnlicher Funktion schon früher am Salon aktiv gewesen). Beispielhaft ist weiter auf die verbuchte Einzel-Fährfahrt von B vom 29. April 2003 hinzuweisen, deren geschäftlicher Zweck im Zusammenhang mit seinem Fahrzeug im Dunkeln bleibt, denn zwischen dem 26. April bis und mit 4. Mai 2003 wurde dieses nicht bewegt und befand sich gemäss Aufstellung in K. Am 15. Mai war der Audi von B mit Kilometerstand 59'331 km zur Reparatur in der C Reparaturwerkstätte; am 22. Mai 2003 soll dasselbe Fahrzeug mit exakt demselben Kilometerstand von K mit seinem Besitzer zu einer Reise nach M aufgebrochen sein. Am 7. August 2003 befand sich der Audi angeblich den ganzen Tag über mit Kilometer-Stand 64'900 km in K (mit einem kurzen Botengang von Büro zur Post; 3 km); trotzdem bestätigt die Garage für diesen Tag um 11:20 Uhr einen Pneuwechsel bei Kilometer-Stand von 63'446 km (!) auf der anderen Seeseite in D. Die soeben erwähnten Fälle stellen nur einen kleinen Teil der offensichtlichen Unzulänglichkeiten des Fahrtenbuchs dar.

cc) Die Mahnung vom 11. November 2008 erging mit einem eindringlichen Appell an die Pflichtige, doch eine lückenlose und der Realität entsprechende Sachdarstellung abzugeben. Sie enthielt auch den Hinweis, dass ein Beweisverfahren nur in Bezug auf substanziierte Vorbringen durchgeführt werden könne und dass bei Säum-

nis (bzw. mangelnder Substanziierung) die Steuerfaktoren gestützt auf § 148 Abs. 3 in Verbindung mit § 139 Abs. 2 StG nach pflichtgemäßem Ermessen festgesetzt würden. Die Pflichtige ergänzte in der Folge ihre Aufstellung am 2. Dezember 2008 um Zeitangaben, welche allerdings die grossen, zuvor schon aufgekommenen Zweifel nicht auszuräumen vermochten. Es fehlten zudem immer noch sämtliche Abfahrts- und Ankunftszeiten bei den längeren Fahrten. Die strengen Anforderungen an Substanziierung und Verlässlichkeit der Angaben in einem Fahrtenbuch waren damit weiterhin in keiner Weise erfüllt (vgl. Ziff. 1 lit. e/bb hievor). Auch der genaue geschäftsrelevante Inhalt der meisten Kundentreffen blieb im Dunkeln. Die Durchführung eines Beweisverfahrens erübrigte sich damit mangels genügender Substanziierung. Daran ändert nichts, dass die Pflichtige Beweismittel angeboten hat: Die Abnahme von Beweismitteln entbindet einen Steuerpflichtigen nicht von seiner (vorgängig zu erbringenden) Substanziierungspflicht, worauf die Pflichtige denn auch in der Mahnung ganz besonders hingewiesen wurde.

dd) Die Pflichtige bekundete naturgemäss grösste Schwierigkeiten, nach fast fünf Jahren ein wahrheitsgetreues und detailliertes Bordbuch zu rekonstruieren. Es liegt auch auf der Hand, dass sich der strenge Beweis der Behauptungen – wäre denn eine genügend substanziierte Darstellung überhaupt gelungen – als noch schwieriger bis gar unmöglich erwiesen hätte. Bei derart vielen Fahrten und einem weit zurück liegenden Sachverhalt werden die nötige Substanziierung und der strikte Beweis – dies hat die durchgeführte Untersuchung deutlich gezeigt – realistisch nur mit einem zeitnah und ordnungsgemäss geführten Bordbuch zu erbringen sein; nur schon aus diesem Grund muss es im ureigensten Interesse einer Gesellschaft liegen, die Mitarbeiter zur sorgfältigen Führung eines solchen anzuhalten. Liegen keine besonderen Umstände (bzw. besonders einfache Verhältnisse) vor, muss es der Steuerbehörde deshalb erlaubt sein, – wie bei einem Kassenbuch – auf der Vorlage eines klassischen Bordbuchs zu bestehen, ohne dem Steuerpflichtigen in einem langwierigen Beweisverfahren Gelegenheit zu einer (letztlich nicht beweisbaren) umfassenden Rekonstruktion zu bieten.

ee) Vorliegend wäre der Rekurskommission II nach durchgeführter Untersuchung nichts anderes übrig geblieben, als – wie angedroht – in Bezug auf Fahrkosten zu einer Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen Zuflucht zu nehmen, denn die Steuerfaktoren (bzw. das Ausmass der verdeckten Gewinnausschüttung an die Gesell-

schafter) konnten mangels zuverlässiger Unterlagen (ohne genaue Kenntnis der privat und geschäftlich gefahrenen Kilometer) trotz Auflage und Mahnung nicht einwandfrei ermittelt werden (vgl. § 139 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG). Dass zumindest ein Teil der Fahrten geschäftsmässig begründet war, durfte sie unter den gegebenen Umständen aufgrund der Aktenlage ohne weiteres annehmen.

b) aa) Die Rekurskommission II hätte die gebotene Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen in Form eines beim Verwaltungsgericht anfechtbaren Endentscheids vornehmen können, denn ihr stehen grundsätzlich dieselben Befugnisse wie der Steuerbehörde (bzw. Veranlagungsbehörde) im Einschätzungsverfahren (bzw. Veranlagungsverfahren) zu. Dabei hätte der Pflichtigen nach § 140 Abs. 2 StG i.V.m. § 148 Abs. 3 StG (bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 142 Abs. 4 DBG) die Möglichkeit offen stehen müssen, die von der Steuerrekurskommission getroffene Ermessenseinschätzung vor nächst höherer Instanz (dem Verwaltungsgericht) durch Erbringung des Nachweises der offensichtlichen Unrichtigkeit zu Fall zu bringen (durch vollständige Nachholung der Mitwirkungspflichten, lückenlose Substanziierung inklusive Beibringung neuer Beweismittel; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 140 N 74 StG; dies., Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 132 N 62 DBG). Unechte Noven können vom Rechtssuchenden vor Verwaltungsgericht allerdings nicht vorgebracht werden. Letzteres verfügt nur über eine (sich selbst, entgegen dem Gesetzeswortlaut des DBG auferlegte) beschränkte Kognition; es darf bei seiner Entscheidung neue Tatsachen und Beweismittel nicht berücksichtigen, wenn diese (verschuldeterweise) bisher nicht ins Verfahren eingebracht wurden (vgl. VGr, 17. März 2010, SB.2009.00126; BGE 131 II 548 E. 2.2.2.).

bb) Um den drohenden sachwidrigen Rechtsverlust bei der Pflichtigen zu vermeiden, wies die Rekurskommission II das Verfahren in Anwendung von § 149 Abs. 3 StG ausnahmsweise an die Vorinstanz zurück, mit der Anweisung, aufgrund der vervollständigten Aktenlage einen neuerlichen anfechtbaren Einspracheentscheid zu fällen. Nachdem im Rekursverfahren Auflage und Mahnung ergangen waren, hätte sie sofort zur Fällung des Ermessensentscheids schreiten müssen; dass die Einsprachebehörde der Pflichtigen durch Versand eines Einschätzungsvorschlags und Ansetzung einer Verhandlung – unnötigerweise – ein weiteres Mal das rechtliche Gehör gewährte, gereichte der Pflichtigen indes nicht zum Nachteil.

Vor diesem Hintergrund wirkt die Kritik der Pflichtigen in hohem Masse befremdlich, der Instanzenzug verkäme so zu einem "nudum ius", welches ihr überhaupt nichts bringe. Immerhin erhielt sie Gelegenheit, im zweiten Rechtsgang vor Rekurskommission durch Nachholung der unterlassenen Mitwirkungshandlungen (bzw. vollständige Erfüllung der Auflagen und Mahnungen) den umfassenden Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung zu erbringen; dieses Rechts wäre sie andernfalls (bei Fällung eines Ermessensentscheids durch die Rekurskommission II) wegen der stark eingeschränkten Kognition des Verwaltungsgerichts verlustig gegangen. Die Pflichtige verkennt sodann, dass die erstinstanzliche Betätigung des pflichtgemässen Ermessens ausschliesslich der Einschätzungsbehörde obliegt; Aufgabe der Rechtsmittelinstanz kann und darf es einzig sein, deren Ergebnis – mit der gebotenen Zurückhaltung – zu überprüfen. Auch hatte die Pflichtige kein Anrecht darauf, dass der Steuerkommissär erneut von sich aus Untersuchungshandlungen vornehme; vielmehr hätte es an ihr gelegen, die nach wie vor bestehenden Unklarheiten ohne Aufforderung von sich aus durch eine wahrheitsgetreue, substantiierte Sachdarstellung und entsprechende Beweismittelangebote auszuräumen. Dies wäre ihr prozessual zumindest bis zum Ablauf der Rekursfrist uneingeschränkt jederzeit möglich gewesen. Sogar nach deren Ablauf hätte sie bis zum heutigen Tag Akten einreichen können, die von der Steuerrekurskommission zumindest bei der Überprüfung der Höhe der vorinstanzlichen Schätzung auf Willkür hin bei der Entscheidfällung hätten berücksichtigt werden müssen.

c) aa) Die Vorinstanz hat in Nachachtung der ihr von der Rekurskommission II erteilten Anweisung in den angefochtenen Einspracheentscheiden die geschäftlich gefahrenen Kilometer unter Würdigung des ihr vorliegenden Aktenstands nach pflichtgemässigem Ermessen auf 25'000 km geschätzt. Unter Annahme eines Kilometerpreises von Fr. 0.65 legte sie die Fahrtkosten auf insgesamt Fr. 16'250.- fest, was zu einer Aufrechnung in Höhe von Fr. 51'658.- führte.

bb) Eine einmal zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung kann der Steuerpflichtige wie erwähnt laut § 140 Abs. 2 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm beinhaltet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessensveranlagung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (so im Ergebnis Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizeri-

schen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 130 N 33 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige dabei insbesondere die versäumten Handlungen innerhalb der Rechtsmittelfrist nachholen (RB 1999 Nr. 150).

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige sodann noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) 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 aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG, mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung sind der Steuerrekurskommission weitere eigene Untersuchungen verwehrt. Sie hat vielmehr bei ihrer Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

cc) Mit Rekurs bzw. Beschwerde im 2. Rechtsgang stellt die Pflichtige bezüglich der von den Gesellschaftern privat und geschäftlich unternommenen Fahrten und bezüglich der Geschäftsvorfälle keine neuen Behauptungen auf, welche eine eindeuti-

ge Zuordnung der mit den vier Fahrzeugen gefahrenen Kilometer erlauben würden. Ein ordentlich und zeitnah geführtes Bordbuch ist nicht vorhanden.

Die der Steuerbehörde eingereichte Aufstellung enthält neu verschiedene Farben, ihr Inhalt hat sich nicht geändert. In der Aufstellung fehlen bei den längeren Reisen die Abfahrts- und Ankunftszeiten; die zahlreichen im ersten Rechtsgang festgestellten Mängel und Widersprüche sind nicht aus dem Weg geräumt, obwohl die Pflichtige erneut mehrfach Gelegenheit erhielt, Verbesserungen anzubringen. Die vorliegenden Aufzeichnungen decken sich nicht mit der Buchhaltung, entsprechen nicht der Realität und sind deshalb unzureichend.

Eine eingehende Beschreibung der Geschäftsvorfälle ist ebenfalls nicht eingereicht worden. Insofern ist die Pflichtige ihren Mitwirkungspflichten auch im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren in keiner Weise nachgekommen, obwohl ihr dies – wie sie selber einräumt – anhand der Marketingkorrespondenzen aus dem Jahr 2003 durchaus möglich und auch zumutbar gewesen wäre. Im Weiteren zeigen die Ausführungen der Pflichtigen zum Bordbucheintrag vom 5. Mai 2003, dass sie bzw. ihr Vertreter in der Lage ist, zu den Geschäftsvorfällen ausführlicher beschreibend Stellung zu nehmen als durch für Aussenstehende schwierig zu verstehende Stichworte.

Die Eintragungen in der eingereichten Aufstellung geben immer noch keine Hinweise auf den konkreten Inhalt der geführten Gespräche: Die Verwendung floskelhafter Kurzbezeichnungen wie "Projektessen", "Projektmeeting", "Gespräch über Projekte", "Treffen betreffend Zusammenarbeit", "Abschlussessen" lässt die zentrale Frage nach der Art und dem Inhalt des Vorhabens bzw. Auftrags und nach den im Gespräch konkret vergebenen Aufträgen unbeantwortet. Bei den Gesprächen mit Interessenten sollen "Produkte und Leistungen" der Pflichtigen vorgestellt worden sein; um welche Produkte es sich bei der jeweiligen Unterredung gehandelt haben soll, wird nicht erwähnt. Bei der Bezeichnung "Gespräch über finanzielle Beteiligung" bleibt die Frage offen, wer sich denn bei wem mit welchen Beträgen beteiligen soll. Mit viel gutem Willen lässt sich beim Eintrag vom 22. März 2003 schemenhaft erkennen, welcher Art die angebotene Dienstleistung (nämlich die "Erstellung des Internet-Auftritts") war; diese kurze Beschreibung des Gesprächs mit E von der F in G mag den geforderten Detaillierungsgrad wohl gerade noch erreichen.

Die Pflichtige irrt sich, wenn sie meint, die Steuerbehörde hätte den unsubstanzierten Sachverhalt aufgrund der Beweismittelangebote umfassend von Amtes wegen von sich aus erforschen und beschreiben müssen: Die Substanziierung von (im Zusammenhang mit Aufwand stehenden) Geschäftsvorfällen obliegt wie oben ausgeführt immer der beweisbelasteten Kapitalgesellschaft. Nur sie ist in der Lage, eine genügend detaillierte Beschreibung abzugeben.

Nachdem keine neuen Erkenntnisse zu Tage getreten sind bzw. die Mitwirkungshandlungen nicht nachgeholt wurden, besteht die Kilometer-Schätzung des Steuerkommissärs fort. Sie kann in einem letzten Schritt durch die Rekurskommission nur noch auf Willkür hin überprüft werden.

dd) Allerdings ist nicht zu erkennen, wie im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren angesichts der fehlenden tatsächlichen Grundlagen (insbesondere bei Abwesenheit eines verlässlichen Fahrtenbuchs und einer genügenden Beschreibung der Geschäftsvorfälle) eine korrekte Ausscheidung zwischen privat und geschäftlich gefahrener Kilometer vorzunehmen sein soll. Bei einer eben gegründeten, Informatikdienstleistungen anbietenden Kapitalgesellschaft mit zwei Mitarbeitern erscheint die Annahme, es seien Dienstfahrten von 25'000 km geschäftlich notwendig gewesen, nicht von vornherein als mit den Akten schlicht nicht vereinbar und deshalb willkürlich.

Aufgrund der fehlenden bzw. widersprüchlichen Eintragungen verbietet sich wie dargelegt die Durchführung eines Beweisverfahrens. Dass die Gesellschafter die behaupteten Fahrten wenigstens zum Teil tatsächlich physisch unternommen haben, ändert nichts daran, dass über den genauen Zweck der Fahrten bzw. den Inhalt der geführten Gespräche nichts Genaueres bekannt ist. Über den konkreten Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit gerade der Pflichtigen (Anbietung von Informatikdienstleistungen bzw. Handel mit Computern) ist die Rekurskommission ohne weitere Anhaltspunkte wie die Vorinstanz bei einer Vielzahl der Fahrten auf Mutmassungen angewiesen. Den Ausführungen der Pflichtigen lässt sich (bis auf wenige Ausnahmen) noch immer nicht entnehmen, welche konkreten Dienstleistungen die Pflichtige denn für ihre (potentiellen) Kunden genau zu erbringen vorschlug.

Die Gesellschafter der Pflichtigen sind innovativ und bewegen sich in verschiedensten Tätigkeitsgebieten (wie etwa generelles Consulting, Registrierung von

Haustieren, Forschung und Entwicklung etc.). Die Fahrten zu Messen und zu Gesprächen könnten ebensogut ganz anderen (privaten wie geschäftlichen) Zwecken gedient haben, als dem Verkauf von Computer-Hard- und Software, wie es dem (damaligen) Zweck der Pflichtigen entsprach. Kommt hinzu, dass die beiden Gesellschafter vom 15. Mai 2002 bis zum 31. August 2006 unter dem Namen "H" eine Kollektivgesellschaft betrieben, für welche den Steuerbehörden – wie ein Blick in die Steuerakten von B und A zeigt – zu keinem Zeitpunkt, auch nicht per Ende 2002, eine ordentliche Bilanz oder Erfolgsrechnung eingereicht wurde. So lässt sich nicht feststellen, inwiefern Aktiven der Kollektivgesellschaft bei der Gründung der Pflichtigen auf diese übertragen wurden und ob die Kollektivgesellschaft auch nach dem 1. Januar 2003 weiterhin (parallel) Aktivitäten entfaltete.

Der Steuerkommissär hat ohne nähere Anhaltspunkte mit sehr viel gutem Willen Aufwand und Ertrag einer Gründergesellschaft ab 1. Januar 2003 in die Einschätzung bzw. Veranlagung miteinbezogen (die Gründung der Pflichtigen erfolgte erst am 27. März 2003), was zulässig ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 59 N 8 StG). Angesichts der Tatsache, dass keine Abschlüsse vorliegen und die Kollektivgesellschaft "H" erst viel später gelöscht wurde, ist davon auszugehen, dass es sich bei der Gründergesellschaft nicht um diese gehandelt haben kann. Weiter ist zu erwähnen, dass die Gesellschafter Anfang 2004 zusätzlich eine Aktiengesellschaft mit Namen "I" gründeten.

Bei derartig vielfältigem – durchaus zulässigem – Geschäftsgebaren ist es besonders wichtig, dass die einzelnen, den verschiedenen Firmen zuzuordnenden Tätigkeiten gewissenhaft dokumentiert sind und falls nötig den Steuerbehörden gegenüber lückenlos und detailliert ausgewiesen werden können.

4. a) Nach dem Gesagten muss es bei der Schätzung des Steuerkommissärs sein Bewenden haben. Von den 25'000 zugelassenen geschäftlich gefahrenen Kilometern betreffen (gemessen an den Behauptungen der Pflichtigen im Einschätzungsverfahren) 45% oder 11'250 km B und 55% oder 13'750 km A. Von den gesamthaft gefahrenen Kilometern entfallen demnach bei B rund 30% auf geschäftliche Fahrten; dieses Verhältnis beträgt bei A aufgerundet 23%. Die Gesamtrechnung präsentiert sich wie folgt:

B

| | |
|--|--------------|
| Effektive Kosten gesamt (oben Ziff. 2. d/aa) | Fr. 24'897.- |
| 30% geschäftlich bedingt | Fr. 7'469.- |
| | |
| Vom Geschäft vergütete Kosten | Fr. 33'644.- |
| Aufzurechnende verdeckte Gewinnausschüttung | Fr. 26'175.- |

A

| | |
|--|--------------|
| Effektive Kosten gesamt (oben Ziff. 2. d/aa) | Fr. 42'902.- |
| 23% geschäftlich bedingt | Fr. 9'867.- |
| | |
| Vom Geschäft vergütete Kosten | Fr. 33'571.- |
| Aufzurechnende verdeckte Gewinnausschüttung | Fr. 23'704.- |

Insgesamt ergeben sich im Zusammenhang mit den vergüteten Fahrtkosten übersetzte Ausschüttungen an die beiden Gesellschafter von rund Fr. 50'000.-. Mit Blick auf den in dieser Rechnung noch gar nicht berücksichtigten, periodenfremd (da das Jahr 2004 betreffend) verbuchten Fahrzeugaufwand von zusätzlich Fr. 5'420.- erscheint die ermessensweise Gewinnkorrektur durch den Steuerkommissär um aufgerundet Fr. 52'000.- keineswegs als zu hoch (bzw. sie wurde vielmehr eher zu niedrig angesetzt). Den Anträgen der Pflichtigen kann unter diesen Umständen kein Erfolg beschieden sein; Rekurs und Beschwerde sind vollumfänglich abzuweisen.

b) Die beiden Gesellschafter sind für die betreffende Steuerperiode – soweit bekannt – bereits rechtskräftig eingeschätzt bzw. veranlagt. Es wird Aufgabe des kantonalen Steueramts, Dienstabteilung Spezialdienste, sein, die den beiden Gesellschaftern zugeflossenen Beträge im Rahmen eines allfällig zu eröffnenden Nach- bzw. Strafsteuerverfahrens zu erfassen. Sodann wird zu klären sein, ob vorliegend eine Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung am Platz sei.

Angesichts des Urkundencharakters der Buchhaltung steht in diesem Zusammenhang zusätzlich der Verdacht auf Steuerbetrug im Raum, welcher gegebenenfalls eine entsprechende Mitteilung (unter Beilage der Verfahrensakten) durch die

Dienstabteilung Spezialdienste an die zuständigen Strafbehörden als gerechtfertigt erscheinen lassen könnte.

5. Der Steuerkommissär hat den Beginn der Steuerperiode auf Ende März 2003 gelegt. Bei Berücksichtigung der Tätigkeit der Gründergesellschaft (einfache Gesellschaft) ist der Beginn der Steuerperiode auf das (fiktive) Gründungsdatum zurückzubeziehen. Die Steuerperiode beginnt demnach wie von den Pflichtigen mit dem Jahresabschluss beantragt richtigerweise am 1. Januar 2003 (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 59 N 8 StG).

6. Die Kosten des Verfahrens sind vollumfänglich der unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Bei diesem Ausgang ist kein Raum für eine Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuer, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2003, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 59'700.- (Gewinnsteuersatz 10,0%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 20'000.- (Kapitalsteuersatz 1.5‰) eingeschätzt.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2003, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 59'700.- (Steuersatz 8,5%) veranlagt.

Das steuerlich massgebende Eigenkapital per 31.12.2003 beträgt Fr. 20'000.- (Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG).

[...]