



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.94 + 95  
1 DB.2009.48 + 49

## Entscheid

29. Oktober 2009

Mitwirkend:

Vizepräsident A. Tobler, die Mitglieder U. Hofstetter, M. Ochsner und Sekretär  
H. Knüsli

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA lic.iur. Karl Sommer,  
Künzli Kaufmann & Partner, Rechtsanwälte,  
Gottfried Keller-Strasse 5, Postfach, 8024 Zürich,

**Rekurrentin/  
Beschwerdeführerin,**

gegen

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

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

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzungen für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2003 und 1.1. - 31.12.2004  
sowie Direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2003  
und 1.1. - 31.12.2004**

hat sich ergeben:

A. Die A (nachfolgend die Pflichtige) betreibt in B ein Autospritzwerk und wird beherrscht von C. Im Abschluss 2003 wies sie einen Verlust von Fr. 26'886.50 und im Abschluss 2004 einen Gewinn von Fr. 22'510.36 aus. Darin enthalten waren aufwandsseitig Drittarbeiten von Fr. 164'208.- bzw. Fr. 363'428.-.

Aufgrund einer (anonymen) Denunziation, wonach bei der Pflichtigen drei Personen aus den USA als Schwarzarbeiter tätig seien, wurden die Geschäftsjahre 2003 und 2004 der Pflichtigen am 21. Juni und 30. Oktober 2007 einer steueramtlichen Buchprüfung unterzogen. Im Bericht vom 22. Oktober 2008 beanstandete der Revisor u.a. die verbuchten Drittarbeiten, indem er sie im Umfang von Fr. 87'755.- bzw. Fr. 238'530.- als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierte. Zur Begründung führte er an, zwar habe die Pflichtige die entsprechenden Karosseriearbeiten im Lauf des Revisionsverfahrens nun belegmässig nachgewiesen, jedoch sei nicht ersichtlich, wo die Arbeiten ausgeführt worden seien. Es könne jedenfalls kaum angenommen werden, dass die Fahrzeuge in den USA repariert worden seien. Der Sachverhalt sei somit noch nicht erstellt, d.h. die genannten Beträge seien als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen. Unter dem gleichen Titel schlug der Revisor weiter auch die Aufrechnung von Fr. 6'000.- bzw. Fr. 4'500.- für Saisonkarten für einen Eishockeyclub vor.

Mit Einschätzungsentscheid bzw. Hinweis vom 5. November 2008 übernahm der Steuerkommissär diese Aufrechnungen und veranlagte die Pflichtige wie folgt:

### **Steuerperiode 1.1. - 31.12.2003**

	Staats-/Gemeindesteuer Fr.	Direkte Bundessteuer Fr.
Steuerbarer Reingewinn	89'000.-	89'000.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	<i>10.0%</i>	
Steuerbares Eigenkapital	232'000.-	
<i>Kapitalsteuersatz</i>	<i>1.5 ‰</i>	

**Steuerperiode 1.1. - 31.12.2004**

Steuerbarer Reingewinn	350'600.-	350'600.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	<i>10.0%</i>	
Steuerbares Eigenkapital	236'000.-	
<i>Kapitalsteuersatz</i>	<i>1.5 ‰</i>	

Die Veranlagungen der direkten Bundessteuer wurden mit Steuerrechnungen vom 5. Dezember 2008 formell eröffnet.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 8. Dezember 2008 Einsprache erheben und beantragen, die Aufrechnung der Aufwendungen für Drittarbeiten und Saisonkarten fallen zu lassen. Zur Begründung liess sie im Wesentlichen vorbringen, die Drittarbeiten rührten aus der Behebung von Hagelschäden an Kundenfahrzeugen her, welche sie zufolge Auftragshäufung nicht selber habe ausführen können, sodass sie auf verschiedene amerikanische Firmen habe zurückgreifen müssen. Diese Firmen verfolgten jeweils die Meldungen über Hagelzüge und böten sich dann bei den Carosseriewerkstätten zur Schadensbehebung vor Ort an. Die Aufwendungen seien belegt, was auch das kantonale Steueramt zugestehet. Zudem sei der Vorwurf der Schwarzarbeit von den zuständigen Behörden – Polizei und Abteilung Quellensteuer des kantonalen Steueramts – untersucht sowie entkräftet worden.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 9. März 2009 ab. In den Erwägungen wiederholte es die vom Revisor vorgebrachten Gründe und führte ergänzend aus, dass es aus Sicht der Mehrwertsteuer unter Umständen sehr wohl darauf ankomme, wo Drittarbeiten ausgeführt würden und ob es sich um Dienstleistungen oder Lieferungen handle. Seien die Fahrzeuge tatsächlich wie behauptet nicht aus der Schweiz verbracht, sondern vor Ort in Stand gestellt worden, habe sich ein Teil der Drittanbieter bei der Mehrwertsteuer nicht angemeldet und diese Steuer hinterzogen. Andernfalls müsse davon ausgegangen werden, dass fingierte Lieferantenrechnungen vorlägen, zumal die Leistungen der Drittanbieter bar über die Kasse vergütet worden seien und die Gelder genauso gut auf Umwegen an die Aktionäre geflossen sein könnten. Damit bleibe der wahre Sachverhalt im Dunkeln und gelte nicht als erwiesen, dass es sich um einen gesetzeskonformen Geschäftsaufwand handle. Dies habe zur Folge, dass die entsprechenden Kosten der Privatsphäre der Aktionäre zugeordnet werden

müssten. Auch die Ausgaben für Saisonkarten wiesen überwiegend privaten Charakter auf und seien daher beim Ertrag der Pflichtigen aufzurechnen.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 9. April 2009 liess die Pflichtige die Einspracheanträge wiederholen und die Zusprechung einer Parteientschädigung verlangen.

Das kantonale Steueramt schloss am 15. Mai 2009 auf Abweisung der Rechtsmittel, eventualiter könnten die streitigen Aufwendungen für Drittarbeiten als geschäftsmässig begründet akzeptiert werden, wenn nachgewiesen würde, dass sie vollumfänglich an die Kunden weiterfakturiert und lückenlos als Ertrag verbucht worden seien. Dieser Nachweis fehle bis anhin. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels hin hielt die Pflichtige mit Replik vom 31. August 2009 an ihren Anträgen fest. Dabei reichte sie unter Bezugnahme auf den Eventualantrag des kantonalen Steueramts in der Rekursantwort sämtliche Belege der Drittanbieter samt Aufstellung über deren Zuordnung zu den Kundenfakturen und die Kundenrechnungen selber ein. Das kantonale Steueramt sah mit diesen Unterlagen den in der Rekursantwort geforderten Nachweis nicht als erbracht an und plädierte in der Duplik vom 23. September 2009 weiterhin auf Abweisung der Rechtsmittel.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Der steuerbare Reingewinn einer Aktiengesellschaft setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (Ziff. 1 bzw. lit. a) und (unter anderem) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur

Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2 bzw. lit. b).

Geschäftsmässig begründet und damit gestützt auf § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG vom erzielten Gewinn absetzbar sind Aufwendungen dann, wenn sie auf Massnahmen beruhen, welche die Unternehmensleitung in guten Treuen in Erfüllung des Gesellschaftszwecks getroffen hat. Zu diesen zählen namentlich alle Aufwendungen, Wertverminderungen und Verluste, deren Vermeidung der Unternehmung im Hinblick auf die Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks nach den Umständen des Einzelfalls nicht zumutbar ist (zum alten kantonalen Recht: Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 45 N 111). Als geschäftsmässig nicht begründet werden dagegen Aufwendungen erachtet, die auf ungewöhnlichen, sachwidrigen, absonderlichen Gepflogenheiten oder auf völlig unangemessenen Massnahmen beruhen, oder von denen anzunehmen ist, die Gesellschaft habe damit lediglich Steuern einsparen wollen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 45 N 113). Demgegenüber ist es für die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung nicht erforderlich, dass sie für den Betrieb notwendig oder im Sinn einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig ist. Ungeschickte Dispositionen sind ebenso hinzunehmen wie mangelnde Rentabilität einer Investition. Anders zu entscheiden hiesse, in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit des Betriebs einzugreifen, was nicht Sache der Steuerbehörde ist. Es genügt, wenn der Betrieb und der damit verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in irgend einem kausalen Zusammenhang steht, wobei dieser Zusammenhang immerhin sachlicher Natur sein muss. Kausalität mit einem spezifischen Ertrag darf jedoch nicht verlangt werden (Kuhn/Brülisauer in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 24 N 56 ff. StHG).

Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung (als besondere Form der geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendung) ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich entreichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen, diese bereichernd, bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1985 Nr. 42 = StE 1985 B 72.13.22 Nr. 4; Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 45 N 68 ff.). Nach ihrer buchmässigen Erscheinung lassen sich zwei Hauptformen verdeckter Gewinnausschüttungen unterscheiden: Die verdeckte Gewinnausschüttung im engeren Sinn kennzeichnet sich dadurch, dass die Gesellschaft

übersetzte Gewinnungs- oder Anschaffungskosten aufwendet, was zu einer überhöhten Belastung eines Erfolgs- oder eines Bestandeskontos führt. Bei der Gewinnvornahme liegt die Vorteilszuwendung darin, dass die Gesellschaft auf Gewinn, d.h. auf ein marktmässiges Entgelt für die von ihr erbrachten Leistungen oder veräusserten Aktiven verzichtet (Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmern, ASA 54, 613 ff.).

b) Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von geltend gemachten Aufwendungen – und der allfällig damit verbundenen verdeckten Gewinnausschüttungen – zu ermöglichen, ist die steuerpflichtige Gesellschaft kraft der sie treffenden gesetzlichen Obliegenheiten (§§ 132 ff. StG, Art. 124 ff. DBG) gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zugrunde liegenden Tatsachen mitzuwirken, wobei sie für deren Verwirklichung beweisbelastet ist (vgl. RB 1977 Nr. 60). Insbesondere hat sie spätestens vor Rekurskommission binnen der Rekursfrist eine substantiierte Sachdarstellung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nr. 54).

2. a) Die Pflichtige weist in den Abschlüssen 2003 und 2004 Drittarbeiten von Fr. 164'208.- bzw. Fr. 363'428.- aus. Davon entfallen Fr. 87'755.- bzw. Fr. 238'530.- auf die Behebung von Hagelschäden an Kundenfahrzeugen durch insgesamt fünf amerikanische Firmen (Revisionsbericht). Der Steuerkommissär rechnete diese Drittarbeiten gestützt auf die Erkenntnisse des steueramtlichen Revisors auf, weil er darin gleich wie dieser eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Anteilseigner der Pflichtigen begründet sah.

b) Bereits der Revisor – und mit ihm der Steuerkommissär – hat jedoch festgestellt, dass es sich bei diesen Aufwendungen mehrheitlich um Barauslagen handelt, die ordnungsgemäss verbucht (Konti 1000/4006) und belegmässig nachgewiesen sind. Zu dieser Erkenntnis gelangten sie, obwohl die Drittanbieter ausländische Personen bzw. Gesellschaften sind und an deren Belege/Zahlungsquittungen wegen eingeschränkter Kontrollmöglichkeit der hiesigen Steuerbehörden höhere Anforderungen gestellt werden dürfen. Sind die streitigen Aufwendungen aber ordnungsgemäss verbucht und belegmässig nachgewiesen, sind sie auch geschäftsmässig begründet. Denn die Vergabe von Arbeiten an Dritte ist im Geschäftsleben nicht eine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Gepflogenheit, umso weniger, wenn es – wie

hier – nicht um Verrichtungen geht, die aufgrund eines Vertrauensverhältnisses nur vom beauftragten Unternehmer persönlich ausgeführt werden dürfen. Ob die Auslagerung von Kundenarbeiten sodann betrieblich sinnvoll bzw. zweckmässig ist oder nicht, fällt nach dem Gesagten nicht in die Prüfungskompetenz der Steuerbehörden.

c) Bei dieser Sach- und Rechtslage lässt sich die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zugunsten des Anteilseigners der Pflichtigen daher nurmehr halten, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Belege der Drittanbieter fingiert sind, d.h. dass Letztere in Wirklichkeit keine entsprechenden Arbeiten verrichtet haben, und die zumeist bar geleisteten Entschädigungen nicht dem vermeintlichen Drittanbieter, sondern direkt oder indirekt dem Anteilseigner ausbezahlt worden sind.

aa) Als einzigen solchen Anhaltspunkt stellte der Revisor nach durchgeführter Untersuchung fest, dass nicht ersichtlich sei, wo die Arbeiten von den Drittanbietern ausgeführt worden seien. Für die geschäftsmässige Begründetheit von Drittarbeiten kommt es jedoch bei den direkten Steuern (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) auf den Ort ihrer Verrichtung regelmässig nicht an. Abgesehen davon relativiert der Revisor seinen Einwand ohnehin gleich selber, wenn er im Revisionsbericht (S. 5) ausführt, es sei nicht anzunehmen, dass die Fahrzeuge in den USA bearbeitet worden seien, da dies mit einem erheblichen Aufwand verbunden gewesen wäre. Der Nachweis, es seien gar keine Drittarbeiten verrichtet worden und die Belege seien nur fingiert, sodass im entsprechenden Mittelabfluss eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Anteilseigner begründet läge, lässt sich demnach allein mit der mangelnden Ortsangabe der Ausführung der Drittarbeiten nicht führen.

bb) Denkbar wäre immerhin, dass es sich bei den verbuchten Arbeiten nicht um solche von (unabhängigen) Dritten, sondern um solche von angestellten Schwarzarbeitern der Pflichtigen handelte, wie der (anonyme) Denunziant in seiner Anzeige im Jahr 2005 den Steuerbehörden gegenüber vermutete. Diesfalls erwiesen sich die Belege über Drittarbeiten gleichwohl als fingiert und wären die Erfolgsrechnungen – ohne dass jedoch gleichzeitig eine verdeckte Gewinnausschüttung vorläge – zu Unrecht mit dem entsprechenden Aufwand belastet worden. Eine Revision durch die Dienstabteilung Quellensteuer des kantonalen Steueramts hat allerdings keine Unregelmässigkeit bei der Ablieferung der Quellensteuern durch die Pflichtige zutage gefördert und haben offenbar auch (unangemeldete) polizeiliche Kontrollen bei der Pflichtigen den Vorwurf

von Schwarzarbeit nicht zu erhärten vermocht (vgl. die dies-bezüglichen Ausführungen der Pflichtigen im Rekurs bzw. in der Beschwerde, S. 6).

cc) In den Einspracheentscheiden hielt das kantonale Steueramt am Vorwurf der mangelnden Angabe des Arbeitsorts fest und führte ergänzend aus, einerseits könne die Pflichtige keine Import-/Exportnachweise erbringen und andererseits wiesen die Lieferantenrechnungen keine Mehrwertsteuernummern auf. Dies wird von der Pflichtigen nicht bestritten.

Indessen kann aus dem Fehlen entsprechender Zolldokumente bzw. dem Fehlen einer Mehrwertsteuernummer auf den Arbeitsbelegen der Drittanbieter lediglich auf eine Verletzung von Vorschriften des Zolls durch die Pflichtige oder der Mehrwertsteuer durch die Drittanbieter (Hinterziehung dieser Steuer wegen unterlassener Anmeldung) geschlossen werden. Die Drittarbeiten selber verlören dadurch ihren Charakter als abzugsfähigen Aufwand der Pflichtigen bei den direkten Steuern entgegen der Auffassung des Steuerkommissärs jedenfalls nicht. Denn für die Bejahung der geschäftsmässigen Begründetheit des Aufwands bei diesen Steuern ist nicht erforderlich, dass die Belege auch den Anforderungen der Mehrwertsteuer gerecht werden. Entscheidend ist vielmehr allein, ob die Drittarbeiten tatsächlich ausgeführt und der Pflichtigen entsprechende Kosten erwachsen sind. Die vorhandenen Belege der Drittanbieter sowie das Fehlen gegenteiliger Anhaltspunkte legen diese Schlussfolgerung nahe, auch wenn die Belege hinsichtlich der Mehrwertsteuer teilweise mangelhaft sind und die Pflichtige den Ausführungsort der Arbeiten nicht näher zu bezeichnen vermag (vgl. ihre Ausführungen in Rekurs und Beschwerde [S. 6], wonach die Fahrzeuge von den "Dellendrückern" abgeholt, an einem Dritort repariert und danach dem Carossier zurück gebracht worden seien). Mithin müssen die Drittarbeiten bei der Pflichtigen für die vorliegend streitbetreffenden direkten Steuern trotz dieser Mängel ertragsmindernd berücksichtigt werden.

dd) In der Rekursantwort will das kantonale Steueramt den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit erst dann als erbracht gelten lassen, wenn belegt sei, dass sämtliche als Aufwand belasteten Drittarbeiten in den Kundenfakturen enthalten und alle Kundenrechnungen verbucht worden sind. Die Pflichtige nahm diesen Gedanken in der Replik auf und reichte Aufstellungen pro 2003 und 2004 ein, worin sie die einzelnen Drittarbeiten samt Belegen den jeweiligen Kundenrechnungen zuordnete und Letztere ebenfalls beilegte. Das kantonale Steueramt spricht diesen Unterlagen in

der Duplik die Beweiskraft ab, weil damit revisionstechnisch betrachtet die "Prüfspur" nicht von der Leistungserstellung (der Drittanbieter) bis zu den Kundenfakturen reiche.

Ob die streitigen Drittarbeiten ordnungsgemäss verbucht und belegt sind, ist eine Frage, die bei Zweifeln an deren geschäftsmässigen Begründetheit als Erstes zu prüfen ist. Diese Frage wurde von den Vorinstanzen nach durchgeführter Untersuchung durch den Revisor – wie erwähnt – zu Recht positiv beantwortet. Damit ist aber gleichzeitig die geschäftsmässige Begründetheit dieses Aufwands erstellt, da sich die Annahme fingierter Belege mit einem Rückfluss der ausbezahlten Fakturabeträge an den Anteilseigner der Pflichtigen nach dem Gesagten mit der mangelnden Angabe des Ausführungsorts der Drittarbeiten allein nicht stützen lässt.

Ob sodann die Drittarbeiten nicht nur in den Kundenfakturen enthalten sind, sondern ob Letztere von der Pflichtigen auch vollumfänglich verbucht und damit lückenlos als Ertrag (Umsatz) ausgewiesen worden sind, ist eine andere Frage. Diese Frage beschlägt nicht die geschäftsmässige Begründetheit der Drittarbeiten, sondern die Vollständigkeit der verbuchten Einnahmen. Mit einer negativen Beantwortung dieser Frage lässt sich die Aufrechnung des Aufwands für Drittarbeiten entgegen dem Dafürhalten des Steuerkommissärs aber nicht rechtfertigen. Dies bedeutet allerdings nicht, dass dieser Frage nicht noch nachgegangen werden muss (vgl. E. 3).

ee) Insgesamt liegen demnach keine Indizien für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung vor, weil nicht davon ausgegangen werden kann, die Drittarbeiten seien im Widerspruch zu den verbuchten Belegen nicht erbracht worden und stattdessen seien die entsprechenden bei der Pflichtigen abgeflossenen Gelder ohne Gegenleistung dem Anteilseigner der Pflichtigen zugekommen. Damit ist die Aufrechnung des Aufwands für Drittarbeiten fallen zu lassen.

3. Das kantonale Steueramt zweifelt im Rekurs-/Beschwerdeverfahren erstmals die Vollständigkeit der verbuchten Einnahmen an. Der Revisor hat die Buchhaltung der Pflichtigen diesbezüglich noch nicht untersucht. Es ist nicht Aufgabe der Steuerrekurskommission, dies erstinstanzlich nachzuholen, sondern diejenige der Veranlagungsbehörde. Die Sache ist daher diesbezüglich an den Steuerkommissär ins Einschätzungsverfahren zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG; VGr, 22. März 2000, SB.1999.00095 und SB.2000.00002 sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar

zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 149 N 31 und Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 143 N 26).

4. Die Pflichtige hat die Ausgaben für vier (Geschäftsjahr 2003) bzw. drei (Geschäftsjahr 2004) Saisonkarten eines Eishockeyclubs von Fr. 6'000.- bzw. Fr. 4'500.- als Werbekosten belastet. Sie begründet diese Aufwendungen in Rekurs und Beschwerde u.a. damit, dass auch sie als kleinerer Handwerksbetrieb Werbung machen dürfe. Dabei müsse sie die Interessen ihrer Kunden berücksichtigen, welche eher bei einem lokal verankerten Sportverein lägen als anderswo. Daher lade sie jeweils Kunden zu Spielen ein. Auch liege das Supporterhandbuch dieses Clubs vor, worin sie aufgeführt sei, was bereits eine Werbewirkung zeige. Supporter werde man, indem man dabei sei und den Sportverein unterstütze. Das bedinge, dass mehr als nur gerade jemand zu einem Spiel erscheine. Könne man dabei noch Kunden oder Auftragsvermittler mitnehmen und diesen eine Freude bereiten, vertiefe das die Kundenbeziehungen.

Jedes Unternehmen darf Werbung betreiben und die dadurch anfallenden Kosten der Erfolgsrechnung belasten. Den Steuerbehörden steht es grundsätzlich nicht zu, diese zu korrigieren. Dementsprechend hat die Pflichtige neben den streitigen Auslagen für Saisonkarten noch weitere Werbekosten von Fr. 9'480.10 bzw. Fr. 6'663.32 verbucht, die vom Revisor/Steuerkommissär akzeptiert wurden. Kundengeschenke entfalten eine Werbewirkung, sodass die diesbezüglichen Auslagen steuerlich ebenfalls anzuerkennen sind. Profitiert jedoch der Anteilseigner der Unternehmung mit von diesen Geschenken, stellt sich die Frage nach dessen "Privatanteil" bzw. nach Übernahme von privaten Lebenshaltungskosten durch die Gesellschaft.

Vorliegend ist nicht streitig, dass die fraglichen Saisonkarten auch vom Anteilseigner und dessen Sohn E benutzt worden sind. Ob sie dabei stets von Kunden der Pflichtigen begleitet worden sind, ist zu bezweifeln, nannte die Pflichtige in der Einsprache – wenn auch nur beispielhaft – doch nur gerade vier Begleitpersonen, ohne anzugeben, wie oft diese an einem Spielbesuch teilnahmen. Zudem ist bei zwei der vier Personen ungewiss, ob es sich auch tatsächlich um ihre Kunden handelt, da bei einer groben Durchsicht der eingereichten Kundenfakturen nur gerade F von der G und H von der I als Kunden zu erkennen sind (Kundenfakturen). Bei derart wenigen Kundeneinladungen, die ausserdem nur behauptet und in keiner Art nachgewiesen sind, ist

schliesslich auch nicht nachvollziehbar, warum es vier bzw. drei Saisonkarten brauchte. So berechtigen solche Karten regelmässig zum Besuch sämtlicher Spiele einer Meisterschaft und muss ein einzelner Kunde kaum für so viele Spiele eingeladen werden, um eine Werbewirkung zu erzielen. Die Pflichtige hat es versäumt, diese Ungeheimheiten aufzuklären. Damit drängt sich der begründete Verdacht auf, die Saisonkarten seien überwiegend für den Privatgebrauch des Anteilseigners und dessen Familienangehörige verwendet worden. Jedenfalls hat die Pflichtige damit den Werbecharakter der Billettkosten nicht nachgewiesen.

Was sodann der Eintrag der Pflichtigen in das Supporterverzeichnis des Eishockeyclubs bzw. ihr Auftritt als Vereinssupporterin mit den streitigen Kosten der Saisonkarten zu tun hat, ist nicht erkennbar. Gemäss den Vereinsstatuten der "Supporter" ist die Mitgliedschaft in diesem Verein nicht an den Erwerb von Saisonkarten gebunden, vielmehr werden die Vereinsmittel aus den Mitgliederbeiträgen, Spenden, Zuwendungen etc. geäufnet (Art. 10 der Statuten). Auch blieb der Einwand, man müsse sich als Supporter bei den Spielen zeigen, eine blosser Behauptung, dürfte die Unterstützung des Vereins doch primär in der Entrichtung des nicht unbescheidenen Mitgliederbeitrags eines Supporters von Fr. 500.- (Art. 11 der Statuten) und weiterer Zuwendungen liegen. Zudem wären für die Markierung von Präsenz nicht gleich drei bzw. vier Saisonkarten erforderlich. Dergestalt könnte die Pflichtige in diesem Zusammenhang nur den Vereinsbeitrag und/oder diesbezügliche Zuwendungen als Werbeaufwand geltend machen.

Insgesamt hat die Pflichtige demnach die fraglichen Auslagen nicht als Werbekosten darzulegen vermocht. Ihre Aufrechnung durch die Vorinstanzen ist daher zu bestätigen.

##### 5. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Rekurs-/Beschwerdekosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Pflichtige hinsichtlich der Aufrechnung der Kosten für Drittarbeiten obsiegt und das kantonale Steueramt die Rückweisung hinsichtlich der Frage nach der Vollständigkeit der verbuchten Einnahmen selber zu verantworten hat. Das Obsiegen der Pflichtigen ist daher insgesamt überwiegend. Dementsprechend hat

Letztere auch Anspruch auf Zusprechung einer (reduzierten) Parteientschädigung (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 und Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 9. März 2009 wird aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an den Steuerkommissär ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 9. März 2009 wird aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an den Steuerkommissär ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen.

[...]