

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.311 vom 19. Mai 2010**

ZH Steuerrekursgericht, 2010-05-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_ST.2009.311](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2009.311)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.311 du 19 mai 2010

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.311 del 19 maggio 2010

## **Regeste**

Verdeckte Gewinnausschüttung an Gesellschafter einer GmbH, welche für Geschäftsfahrten ihre eigenen privaten Fahrzeuge benützten und sich hierfür durch Pauschalzahlungen und Übernahme von Fahrzeugkosten (Benzin, Reparaturen, Versicherung, etc.) entschädigen liessen. Fahrzeugkosten halten dem Drittvergleich stand, wenn sie die gesamten effektiven, beim Privaten anfallenden Kosten übersteigen. Da kein den strengen Anforderungen genügendes Fahrtenbuch geführt wurde, waren die privaten und geschäftlichen Kilometer zur korrekten Zuweisung der nachgewiesenen effektiven Fahrzeugkosten nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Der Rekurskommission ist es verwehrt, nach eigener Auflage und Mahnung eine Schätzung zu treffen, weil so der Instanzenzug verletzt wäre (stark eingeschränkte Kognition des Verwaltungsgerichts); sie hat das Verfahren vielmehr an den Steuerkommissär zurückzuweisen, welcher aufgrund der Untersuchungsergebnisse sofort eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen hat. Anforderungen an die Substanziierung von Geschäftsvorfällen: Diese sind detailliert zu schildern; blosse Stichworte genügen vorliegend nicht.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

DB.2010.188

- 12 - Total Fr. 24'897.-. A (Grundlage: 2 Fahrzeuge) 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 Fr. 6'640.- 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.

### **E. 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 Pflichtigen 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 Pflichtigen 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 2 ST.2010.256 2 DB.2010.188

- 13 - 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 unbestritten 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 substantiierte Vorbringen durchgeführt werden könne und dass bei Säum- 2 ST.2010.256 2 DB.2010.188

- 14 - 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- 2 ST.2010.256 2 DB.2010.188

- 15 - 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

eingebraucht 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. 2 ST.2010.256 2 DB.2010.188

- 16 - 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 erkennt 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 Entscheidung 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 Kilometerspreises 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- 2 ST.2010.256 2 DB.2010.188

- 17 - 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 Ermes-

senseinschätzung 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 (tiefer) 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 Entscheidung 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 eindeutige Zuordnung der mit den vier Fahrzeugen gefahrenen Kilometer erlauben würden. 2 ST.2010.256 2 DB.2010.188

- 18 - 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. 2 ST.2010.256 2 DB.2010.188

- 19 - 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 2 ST.2010.256 2 DB.2010.188

- 20 - 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 entfaltet. 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.

#### **E. 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: 2 ST.2010.256 2 DB.2010.188

- 21 - 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 2 ST.2010.256 2 DB.2010.188

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

#### **E. 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 zurück-zubeziehen. 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).

#### **E. 6**

Die Kosten des Verfahrens sind vollumfänglich der unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 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).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.