

604 2008-165

604 2008-166

Urteil vom 6. November 2009

STEUERGERICHTSHOF

BESETZUNG

Präsident: Hugo Casanova

Beisitzer: Geneviève Jenny, Berthold Buchs, Albert Nussbaumer,
Jean-Marc Vionnet

PARTEIEN

X. GmbH, Beschwerdeführerin,

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Rue Joseph-Piller 13, Postfach,
1701 Freiburg, **Vorinstanz**,

GEGENSTAND

Gewinnsteuer der juristischen Personen;
Ermessensveranlagung, Nichteintretensentscheid

Beschwerde vom 27. Dezember 2008 gegen den Einspracheentscheid vom
27. November 2008; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2006

S a c h v e r h a l t

A. Die Firma X. GmbH ist seit dem 6. Juni 1995 im Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt die Erstellung von ... sowie die Durchführung von Reparaturen aller Art. Ihre Hauptgesellschafterin (Stammeinlage von 21'000 Franken) und Geschäftsführerin mit Einzelunterschrift ist Y.

Mitte November 2007 reichte die X. GmbH ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 2006 ein, in welcher sie gemäss Saldo der Erfolgsrechnung einen Verlust von -483 Franken auswies.

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens teilte die Kantonale Steuerverwaltung der X. GmbH mit Schreiben vom 27. November 2007 mit, sie habe eine Bücherrevision betreffend das Geschäftsjahr 2006 vorgesehen. Gleichzeitig bat sie, für den vorgesehenen Termin vom 12. Dezember 2007 die (aufgelisteten) nötigen Unterlagen bereitzustellen. In der Folge wurde der Termin auf den 8. Mai 2008 verschoben. Kurz vor diesem Datum brachte die Geschäftsführerin der X. GmbH am 4. Mai 2008 vor, sie könne den Termin infolge einer anderweitigen Verpflichtung nicht wahrnehmen. Auf ihren Vorschlag wurde dann die Bücherrevision neu für den 17. Juni 2008 vorgesehen. Schliesslich wurde diese jedoch nicht wie geplant in den Büroräumlichkeiten der X. GmbH, sondern aufgrund der Unterlagen vorgenommen, welche die Steuerpflichtige der Kantonalen Steuerverwaltung einreichte. Anscheinend kam es in diesem Zusammenhang noch zu verschiedenen mündlichen Kontakten, bevor die eingesandten Unterlagen am 8. Juli 2008 zurückerstattet wurden. Entsprechende Aktennotizen liegen jedoch keine vor.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 25. August 2008 wurde die X. GmbH für die Steuerperiode 2006 (Geschäftsjahr vom 1.1. - 31.12.2006) wie folgt "von Amtes wegen" veranlagt:

	<u>"Kantonssteuer"</u>		<u>Direkte Bundessteuer</u>	
	<u>1. KAPITAL UND RESERVEN</u>			
	<u>Kapital am:</u>		<u>Kapital am :</u>	
	<u>01.01.2006</u>	<u>31.12.2006</u>	<u>01.01.2006</u>	<u>31.12.2006</u>
<i>Einbezahltes Gesellschaftskapital</i>	22'000.00	22'000.00	22'000.00	22'000.00
<i>Gewinnvortrag / Verlustvortrag</i>	-29'120.00	-29'603.00	-29'120.00	-29'603.00
<i>Übersetzte Steuerrückstellung oder Auflösung Rückstellung</i>		-11'000.00		11'000
<i>Versteuerte stille Reserven auf Fahrzeuge</i>	3'600.00	2'200.00	3'600.00	2'200.00
<i>Versteuerte stille Reserven auf Maschinen und Einrichtungen</i>		18'500.00		18'500.00
Total				
<i>Anteil Ausland</i>	-3'520.00	2'097.00	-3'520.00	2'097.00
<i>Total steuerbares Kapital</i>	0	0		
<i>Anteil Kanton Freiburg (%): im Kanton steuerbares Kapital</i>	22'000.00	22'000.00		
<i>Massgebendes Kapital - Schweiz</i>		100.000%		
		* 22'000.00		
		22'000.00		

2. REINGEWINN

	<u>2006</u>	<u>2006</u>
<u>Ergebnis Buchhaltung</u>		
Nettogewinn / Verlust gemäss Jahresrechnung	-483.00	-483.00
<u>Aufrechnung mit Einfluss auf versteuerte stille Reserven</u>		
Übersetzte Steuerrückstellung oder Auflösung Rückstellung	-11'000.00	-11'000.00
Fahrzeuge: übersetzte Abschreibung, Rückerstattung	-1'400.00	-1'400.00
Einrichtungen/Mobiliar: übers. Abschreibung, Rückerstattung	18'500.00	18'500.00
<u>Geldwerte Leistungen aller Art</u>		
Private Versicherungen	5'300.00	5'300.00
Privatanteil an Fahrzeugkosten	24'600.00	24'600.00
Privatanteil an allgemeinen Unkosten	3'000.00	3'000.00
Privatanteil an Telefonskosten	8'000.00	8'000.00
TOTAL STEUERBARER REINGEWINN	46'517.00	46'521.00
Intern. Immobilienergebnis und Integration Verluste früherer Perioden	0.00	0.00
STEUERBARER REINGEWINN SCHWEIZ	46'517.00	46'517.00
Internationale Ausscheidung	0.00	0.00
Verrechenbare Verluste - Schweiz	-1'459.00	-1'459.00
Steuerbarer Reingewinn nach Abzug der verrechenbaren Verluste	45'058.00	* 45'000.00
Anteil Kanton Freiburg in %	100.000%	
Im Kanton steuerbarer Anteil	* 45'000.00	
Aperiodische Faktoren	0.00	
Satzbestimmender Reingewinn	45'058.00	

* Die Beträge werden auf die nächsten hundert abgerundet"

Im Übrigen sind auf dem Veranlagungsformular verschiedene Standarderläuterungen enthalten, darunter insbesondere der allgemeine Hinweis darüber, was eine allfällige "Ermessensveranlagung" bedeutet.

B. Mit Schreiben vom 8. September 2008 bestätigte die Geschäftsführerin der X. GmbH den Empfang der "Jahresabschlussrechnung für die Gewinn- und Kapitalsteuer 2006 / Direkte Bundessteuer 2006". Gleichzeitig teilte sie der Kantonalen Steuerverwaltung mit: "Sie hatten uns versprochen, wir könnten detailliert die Summen besprechen, doch Sie waren nicht bereit, mit uns einen Termin zu machen. Können Sie mir bitte eine schriftliche Begründung geben weshalb? Da ich bis heute nur Geld einstecke in meine kleine Firma, haben wir einen Verlust und kein Gewinn." Diese Anfrage wurde anscheinend im Rahmen eines Telefongesprächs beantwortet.

In der Folge erhob die X. GmbH am 25. September 2009 gegen die Veranlagung Einsprache mit folgendem Wortlaut:

"Gemäss unserem Telefonat erhebe ich Einsprache gegen die Veranlagung für das Geschäftsjahr 2006 X. GmbH.

Wie Ihnen bereits bekannt ist, habe ich einen Unfall erlitten im Jahre 2006 Dez., folge daraus wurde ich operiert, nach der Operation habe ich grössere Komplikationen bekommen und war ich hospitalisiert und längerfristig arbeitsunfähig. Ich befinde mich noch immer in therapeutischer Behandlung (ich kann alles mit Arztzeugnis belegen, wenn es nötig ist).

Nach mehrmaligen Telefonaten habe ich Ihnen sämtliche Unterlagen abgegeben inkl. einen Stick, damit Sie die Kontrolle durchführen könnten.

Sie haben mir gesagt, dass wenn die Unterlagen geprüft haben, werden Sie mich einladen zu einem Gespräch und ich sollte einen Treuhändler auch einbeziehen, diese Sitzung fand nicht statt. Sie haben mich nicht eingeladen.

Ich habe Sie mehrmals telefonisch nach diese Sitzung gefragt. Sie sagten, es ist nicht mehr möglich, da die Veranlagung bereits abgeschlossen ist und ich werde einen Bericht erhalten.

Ich finde, dass dieses Auswertungsgespräch sollte vor der definitiven Veranlagung stattfinden. Die Veranlagung kam Ende August 08, wo ich meine Ferien bezogen habe (3 Wochen war ich teils landesabwesend).

Ich kam von den Ferien zurück und fand ich Ihre Veranlagung ohne Kommentar. Ich versuchte sofort meinen Treuhändler zu kontaktieren, aber er war auch in den Ferien. Herr A. kam erst diese Woche von seinen Ferien zurück. Unter diesen Umständen war es mir und ihm nicht mehr möglich, eine richtige Kontrolle durchzuführen.

Ich kann folgende Punkte bereits ohne treuhändlerische Beratung nicht akzeptieren:

Versicherungen

Betriebshaftpflicht-Versicherung

Krankentaggeld-Versicherung für Mitarbeiter

Baugarantie

Unternehmerrechtsschutz

Diverse Autoversicherungen ⇒ wenn es gewünscht ist, kann ich die Police und Auszug über die Zahlung vorweisen.

Privatanteil an Fahrzeugkosten:

Diesen Abzug kann ich nicht akzeptieren, da unter diesem Konto wird der nötige Verbrauch der Unterlagsbodenpumpe auch abgebucht

Ich habe die nötige Bestätigung eingeholt von der Z. AG, sichere Beilage.

Unsere Arbeitsgebiete lagen in 2006 vorwiegend im Kanton Waadt, bis und mit Region Genf. Wir haben einen sehr hohen Treibstoffverbrauch gehabt, dies kann ich Ihnen alles belegen mit unseren Rechnungen (Kreditoren), die Baustellen mit Ortschaften sind genau aufgeführt. Mindestverbrauch ca. 17'000 Liter Diesel, nur für die Betonpumpe.

Telefonkosten:

Wir haben Arbeit gesucht per Telefon.

Wir verlangten Offertunterlagen für Ausschreibungen, da auf der schriftlichen Bewerbungen keine grosse Reaktion war.

Einrichtungen/Mobiliar: Abschreibung, Rückerstattung ⇒ kann ich nicht annehmen, zu hohe Abschreibung.

Kassenführung:

Ich stellte fest, das meine Einlagen (Kredit für X.) wurden gar nicht eingebucht, dies habe ich jetzt nachgeholt

Spesen:

Unsere Arbeitsorte waren vorwiegend im Kanton Waadt, wir waren lang unterwegs, somit ist berechtigt, dieser Spesenabzug. Dies kann ich mit unseren Rechnungen (Kreditoren) belegen.

Ich möchte die Buchhaltung wirklich in Ordnung bringen, geben Sie mir bitte die Chance, dies mit Unterstützung von Herr A. bereinigen können. Wir werden auch sämtliche Unterlagen zum prüfen vorbeibringen.

...

Beilagen: Bestätigung Z. AG

Kassenjournal 2006"

Mit Entscheid vom 27. November 2008 trat die Kantonale Steuerverwaltung auf die Einsprache sowohl bezüglich der Kantonssteuer als auch der direkten Bundessteuer nicht ein. Sie legte insbesondere dar:

"2. Tatsächliches

Die Steuererklärung wurde am 7. November 2007 bei der Kantonalen Steuerverwaltung eingereicht. Die vorgesehene Revision vor Ort wurde mehrmals verschoben. Schlussendlich wurden die Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung gestellt, und konnten in den Büroräumen der Steuerverwaltung überprüft werden. Am 27. Juni 2008 wurde der X. GmbH mitgeteilt, dass die Unterlagen abgeholt werden können. Da diese nicht abgeholt worden sind, wurden die Unterlagen am 7. Juli 2008 zurückgesandt. Vorgängig wurde mehrmals versucht mit Frau Y. und Ihrem Treuhänder einen Besprechungstermin und gleichzeitige Rückgabe der Unterlagen zu vereinbaren. Es wurden uns jedoch nie Terminvorschläge unterbreitet.

Die mit der Steuererklärung eingereicht Jahresrechnung weist einen Verlust von CHF 483.- aus. Dieser Abschluss entspricht nicht den gesetzlichen Bestimmungen (OR 957 ff). Die Buchhaltung ist nicht beweiskräftig und wird aus folgenden Gründen abgewiesen:

- *der Kassabestand wird in der Bilanz mit einem negativen Saldo ausgewiesen*
- *der bilanzierte Debitorenbestand stimmt nicht*
- *es werden keine Kreditoren bilanziert obwohl offene Rechnungen vorhanden sind*
- *Investitionen (Maschinenkäufe) wurden als Aufwand verbucht und nicht in der Bilanz aktiviert*
- *mehrere Geschäftsfälle sind formell und materiell falsch verbucht worden*
- *private Rechnungen sind als Geschäftsaufwand verbucht worden*
- *zahlreiche Belege lauten nicht auf die GmbH sondern auf die Gesellschafter*

Ausgehend von der eingereichten Jahresrechnung und nach Überprüfung der nachträglich zu Verfügung gestellten Buchhaltungsunterlagen wurden die Aufrechnungen von Amtes wegen gemäss der zugestellten Veranlagung vorgenommen. Der sich daraus ergebende Steueraufwand wurde berücksichtigt.

3. Rechtliches

Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (DStG: Artikel 176 Ziffer 3).

4. Entscheid

In der Einsprache werden alle Aufrechnungen bestritten, ohne jedoch beweiskräftige Unterlagen oder Begründungen anzufügen. Insbesondere wurde auch keine ordnungsgemäss erstellte Bilanz und Erfolgsrechnung eingereicht.

Auf die Einsprache wird nicht eingetreten."

C. Mit Eingabe vom 26. Dezember 2008, welche am darauffolgenden Tage der Post übergeben wurde, reichte die X. GmbH beim Kantonsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem sinngemässen Antrag, diesen aufzuheben. Sie macht insbesondere geltend:

"Die Privatanteile der Autokosten wurden trotz mehrheitlichen Aufforderungen zu hoch berechnet.

*Die im Konto „Fahrzeuge“ aufgeführten Aufwände sind hauptsächlich Kosten für Maschinen & Camionette, d.h. **nicht** alles Privat.
Ich wäre mit einer Aufrechnung von max. **CHF 6'000.-** einverstanden.*

Aufgrund meines Krankenhausaufenthaltes im Juni/Juli 2008, konnte ich meine Unterlagen leider nicht abholen und auch keinen Termin mit Ihnen vereinbaren. Ich bin auch berufstätig, arbeite 100% als Sozialpädagogin. Ende Juli/Anfangs August leite ich jedes Jahr ein Ferienprojekt und bilde studierende dabei aus. Darum konnte ich nach meiner Genesung nach, nicht sofort mit der Steueramt in Verbindung setzen, war ich im Graubünden. Trotzdem habe ich versucht mehrmals ein Termin zu erhalten telefonisch, jedoch Herr C. lehnte dies ab und sagte ich muss bis Ende August warten. Nach diesen Zeitpunkt nach habe ich auch keinen Termin erhalten."

Der mit Verfügung vom 30. Dezember 2008 festgesetzte Kostenvorschuss von 300 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 5. März 2009 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie weist insbesondere darauf hin, dass mehrmals versucht worden sei, mit Y. einen "Termin für eine Besprechung zu vereinbaren und bei dieser Gelegenheit die Unterlagen zurückzugeben". Da dies nicht möglich gewesen sei, habe man am 8. Juli 2008 alle Unterlagen per Post zurückgesandt. Zudem habe C., der zuständige Veranlagungsbeamte, Frau Y. mündlich darauf aufmerksam gemacht, dass die Veranlagung, aus welcher alle Aufrechnungen ersichtlich seien, Ende August 2008 zugestellt werde. Schliesslich wird noch näher dargelegt, weshalb die eingereichte Buchhaltung nicht beweiskräftig sei und inwiefern im Einzelnen Aufrechnungen gerechtfertigt gewesen seien.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

In ihren Gegenbemerkungen vom 9. April 2009 (Datum des Poststempels) bestreitet die Geschäftsführerin der X. GmbH, dass eine Revision an Ort und Stelle unmöglich gewesen sei. Bei der persönlichen Übergabe der Unterlagen sei ihr eine Besprechung unter Beisein des Treuhänders in Aussicht gestellt worden. Trotz mehrmaliger Nachfrage habe dann jedoch keine Sitzung stattgefunden. Dass die Unterlagen nach der Überprüfung - entgegen der behördlichen Einladung - nicht persönlich abgeholt worden seien, erkläre sich aus ihrer momentanen Arbeits- und Fahruntfähigkeit. Im Übrigen habe sie im Hinblick auf die Beweiskraft der Buchhaltung selber vorgeschlagen, soweit nötig noch Unterlagen nachzuliefern oder zu korrigieren. Schliesslich legt die Beschwerdeführerin noch dar, inwiefern sie verschiedene Aufrechnungen als ungerechtfertigt betrachtet.

Mit Eingabe vom 30. April 2009 hält die Vorinstanz an ihrem Standpunkt fest. Sie betont insbesondere noch, die auf dem abgegebenen Stick gespeicherten Daten hätten ohne das dazugehörige Buchhaltungsprogramm nicht gelesen werden können. Zudem legt sie ergänzend dar, weshalb die vorgenommene Veranlagung materiell gerechtfertigt sei.

In ihren Schlussbemerkungen vom 4. bzw. 6. Juni 2009 hält die Beschwerdeführerin ebenfalls an ihrem Standpunkt fest. Gleichzeitig reichte sie noch weitere Unterlagen ein, um ihre materiellrechtlichen Ausführungen zu stützen.

E r w ä g u n g e n

I. Anwendbares Verfahrensrecht, Vereinigung der Verfahren

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Insofern sind die Kantone auch in der Bestellung und Organisation der Steuerrekurskommission grundsätzlich frei (vgl. RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in Zweifel* / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 3 ff. zu Art. 104 DBG). Dementsprechend bestimmen Art. 4 Abs. 1 und 2 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass im Beschwerdeverfahren vor dem Kantonsgericht, welches Beschwerdeinstanz im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG ist, unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 140 ff. DBG) sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) subsidiär zur Anwendung.

b) Art. 42 Abs. 1 lit. b VRG sieht vor, dass Eingaben, die den gleichen Gegenstand betreffen, aus wichtigen Gründen in einem einzigen Verfahren vereinigt werden können.

Im vorliegenden Fall erschien es von Beginn weg (Einreichung der Rechtsmittel) angebracht, die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (604 08 165) und den Rekurs betreffend die Kantonssteuer (604 08 166) im gleichen Verfahren zu vereinigen. Die entsprechenden Veranlagungen bilden nämlich Gegenstand desselben Einspracheentscheides und es wurde vor dem Kantonsgericht auch bloss eine einzige Rechtsschrift eingereicht. Im Übrigen stehen die Rechtsmittel nicht nur prozessual, sondern auch sachlich in einem engen Zusammenhang, werden doch im Wesentlichen übereinstimmende Rechtsfragen aufgeworfen.

In seinem diesbezüglich grundlegenden Entscheid 130 II 509, Erw. 8.3 hat es das Bundesgericht als unerlässlich erachtet, dass die vom Steuergerichtshof zu fällenden zwei Entscheide (direkte Bundessteuer bzw. Kantonssteuer) trotz der Vereinigung der Verfahren in Begründung und Dispositiv klar auseinander gehalten werden. Dabei hat es dieses Erfordernis auch zur Tatsache in Verbindung gebracht, dass im Falle einer allfälligen Anfechtung des kantonalen Urteils beim Schweizerischen Bundesgericht ja auch je der betroffenen Steuer angepasste, spezifische Begehren zu formulieren seien. Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht in einem neueren Urteil (2C_721/2008 vom 5. März 2009, BGE 135 II 260) relativiert. Es geht nun davon aus, dass allenfalls ein einziges Urteil ohne separate Dispositive für die direkte Bundessteuer einerseits sowie die Kantons- und Gemeindesteuern andererseits gefällt werden kann, wenn die von der letzten kantonalen Instanz zu beurteilende Frage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt ist und demzufolge aufgrund identischer Erwägungen entschieden werden kann. Vorausgesetzt wird allerdings weiterhin, dass die Urteilsbegründung klar erkennen lässt, dass das Urteil sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gilt. Diese Präzisierung der Rechtsprechung wird vom Bundesgericht auch damit begründet, dass ihm unter dem neuen Bundesgerichtsgesetz (BGG; SR 173.110) bezüglich der Kantons- und

Gemeindesteuern, soweit es um eine von Art. 73 StHG erfasste Materie geht, die gleiche Kognition und Entscheidkompetenz zusteht wie bei der direkten Bundessteuer. Unter diesen Umständen haben die Beschwerdeführer beim Bundesgericht auch nicht mehr systematisch zwei Beschwerden einzureichen, welche je spezifisch auf die betroffenen Steuern ausgerichtet sind. Es genügt dann allenfalls, dass in der Begründung der Beschwerdeschrift zum Ausdruck gebracht wird, dass der Entscheid bezüglich beider Steuern angefochten wird.

Wie dem auch sei, ist ungeachtet der Formvorschriften, denen ein sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Kantonssteuer betreffendes Urteil genügen muss, immer noch davon auszugehen, dass beide Verfahrensgegenstände präzise und klar unterscheidbar behandelt werden müssen.

II. Direkte Bundessteuern (604 09 165)

2. Der angefochtene Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer ist ein Nichteintretensentscheid, der gestützt auf Art. 132 Abs. 3 DBG gefällt wurde, weil die Einsprache den Formerfordernissen nicht entsprach (fehlende Begründung und Einreichung der Beweismittel). Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens kann daher einzig die Frage sein, ob die Vorinstanz die Einsprache zu Recht oder zu Unrecht als unzulässig betrachtet hat. Soweit die Beschwerdeführerin materielle Rügen betreffend die Steueranlagung als solche erhebt, kann also darauf nicht eingetreten werden.

3. a) Gemäss Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Zu diesem Zweck auferlegt das Gesetz dem Steuerpflichtigen verschiedene Verfahrenspflichten. Einzureichen sind nebst der korrekt ausgefüllten Steuererklärung samt den vorgeschriebenen Beilagen (Art. 124 DBG) allenfalls insbesondere die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen. Zudem haben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften das ihrer Veranlagung zur Gewinnsteuer dienende Eigenkapital am Ende der Steuerperiode auszuweisen (Art. 125 Abs. 2 und 3 DBG). Der Steuerpflichtige muss auch sonst alles tun (Erteilung von Auskünften, Aufbewahrung und Vorlegung von Geschäftsbüchern, Belegen usw.), um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Mitwirkungspflichten gemäss Art. 126 DBG).

b) Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG).

c) Das in Art. 132 Abs. 3 DBG vorgesehene Erfordernis der Begründung des Rechtsmittels gegen eine Ermessensveranlagung stellt eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache (ohne Ansetzung einer Nachfrist) nicht eingetreten wird (BGE 123 II 552 / Pra 1998, 807; BGer 29.3.2005, StE 2005 B 95.1 Nr. 5). Gemäss

der jüngeren bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auch die Pflicht zur Nennung der allfälligen Beweismittel keine blosser Ordnungsvorschrift, sondern Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache (Urteile vom 4.7.2005, StR 2005, 973 Erw. 6 und vom 2.7.2008, StE 2009 B 95.1 Nr. 13). Das heisst, dass sich der Steuerpflichtige in der Begründung der Einsprache mit den einzelnen Elementen des angefochtenen Entscheides bzw. der streitigen Veranlagung auseinandersetzen und insbesondere substantiiert (also auf etwas Bestimmtes bezogen) darlegen muss, inwiefern einzelne Elemente auf unhaltbaren Grundlagen oder Schätzungen beruhen sollen. Dabei hat er die entsprechenden Beweismittel zu nennen und grundsätzlich die versäumten Mitwirkungspflichten nachzuholen. Einzig in speziellen Situationen, wo beispielsweise mangels verfügbarer Informationen von dritter Seite das Nachreichen des fehlenden Dokumentes (z.B. der vollständigen Steuererklärung) nicht möglich ist, müssen je nach den Umständen ausreichend substantiierte Vorbringen bereits genügen. Hingegen reicht es keinesfalls aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen (vgl. die Bundesgerichtsurteile 2C_579/2008 vom 29. April 2009, StE 2009 B 95.1 Nr. 14 Erw. 2 sowie 2C_323/2009 vom 9. Juni 2009, Erw. 3).

4. a) Die in Art. 132 Abs. 3 DBG vorgesehenen verfahrensrechtlichen Folgen (qualifizierte Begründungspflicht und Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit) können nur eintreten, wenn eine Ermessensveranlagung zu Recht vorgenommen worden ist. Obwohl dies in der Bestimmung nicht erwähnt wird, kann also der Steuerpflichtige in seinem Rechtsmittel vorweg auch die Rüge der Unzulässigkeit einer Ermessensveranlagung erheben (MARTIN ZWEIFEL *in* Zweifel / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 38 zu Art. 132 DBG; HUGO CASANOVA *in* Yersin / Noël, Commentaire romand LIFD, Art. 132 N 25 f.; vgl. auch StE 2003 B 97.43 Nr. 7 Erw. 1.2; FABIAN BAUMER, Folgen von Ermessensveranlagungen, StR 2006, 170 Ziff. 3.2; MARTIN ZWEIFEL / HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 20 Rz. 23). Ob im konkreten Fall die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt waren, ist von den Rechtsmittelinstanzen frei zu prüfen (vgl. RDAF 2000 II, 41 Erw. 1c; Bundesgerichtsurteil 2A.755/2004 vom 30.6.2005 Erw. 2.2; BVR 2008, 181 Erw. 4.2).

b) Art. 130 Abs. 2 DBG hält ausdrücklich fest, dass die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nicht nur bei Verletzung der Verfahrenspflichten durch den Steuerpflichtigen erfolgt, sondern immer dann, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Grundsätzlich einzige Voraussetzung einer Ermessensveranlagung der direkten Bundessteuer ist also eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt. Es geht dabei um all jene Fälle, in denen es der Veranlagungsbehörde verunmöglicht ist, die Steuerfaktoren oder Teile davon aufgrund zuverlässiger Unterlagen einwandfrei zu ermitteln. Soweit allerdings die Ungewissheit des Sachverhaltes auf eine Verletzung von Verfahrenspflichten durch den Steuerpflichtigen zurückzuführen ist, muss dieser zunächst gehörig gemahnt worden sein (vgl. ZWEIFEL, N 30 und 34 ff.; ISABELLE ALTHAUS-OURIET *in* Yersin / Noël, Commentaire romand LIFD, Art. 130 N 15 f.; BAUMER, Ziff. 2.3; ZWEIFEL / CASANOVA, § 19 Rz. 11 ff.; DENIS BERDOZ / MARC BUGNON *in* OREF, Les procédures en droit fiscal, 2. Aufl., Bern 2005, 650; FZR 1998, 165 Erw. 2c; Rechenschaftsbericht über die Rechtspflege des Kantons Uri in den Jahren 2006 und 2007, 87; VGer ZH 25.6.2008, StE 2009 B 93.6 Nr. 29). Dies leuchtet sowohl angesichts des klaren Wortlautes der Gesetzesbestimmung als auch der erheblichen Tragweite einer Ermessensveranlagung ohne Weiteres ein. In der Praxis wird denn auch die Unterlassung der Mahnung als schwerwiegender Mangel betrachtet (vgl. etwa MARTIN PLÜSS *in* Marianne Klöti-Weber / Dave Siegrist / Dieter Weber, Kommentar

zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri-Bern 2009, N 21 zu § 191 sowie das dort erwähnte Urteil). Einzig MARKUS BERGER (Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA Bd. 75, 198 ff.) vertritt entgegen der herrschenden Lehre die Ansicht, dass auf das Erfordernis der Mahnung verzichtet werden könne, wenn sich - was meistens der Fall sei - der Mangel nicht nachträglich beheben lasse.

c) Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin von Beginn weg geltend gemacht, sie habe die Nachreichung oder Nachbesserung der noch fehlenden bzw. ungenügenden Unterlagen angeboten, jedoch vergeblich auf einen entsprechenden Termin gewartet. Insofern bestreitet sie sinngemäss, dass die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt waren.

Aus den Akten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren formell gemahnt worden ist. Im Gegenteil wurden ihr die eingereichten Unterlagen am 8. Juli 2008 "mit bestem Dank" und ohne den geringsten Vorbehalt zurückgesandt. Die fehlende Mahnung wird denn auch von der Vorinstanz nicht bestritten. Der Hinweis der Steuerverwaltung, es hätten im Zusammenhang mit der Bücherrevision verschiedene mündliche Kontakte stattgefunden, erscheint - obwohl dies durch keine einzige Aktennotiz belegt ist - zwar glaubhaft. Nichtsdestoweniger ist davon auszugehen, dass die formellen Anforderungen an eine Ermessensveranlagung missachtet wurden. Dies führt zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides und zur Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zwecks neuem Entscheid. Dabei steht es der Kantonalen Steuerverwaltung natürlich frei, allenfalls nach gehöriger Mahnung erneut eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, falls die Beschwerdeführerin nicht in der Lage sein sollte, innert vernünftiger Frist beweiskräftige Geschäftsunterlagen einzureichen.

In diesem Sinne ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

Beizufügen bleibt, dass es im Interesse der Rechtsuchenden angebracht wäre, die Terminologie auf den Veranlagungsverfügungen zu vereinheitlichen. In der Tat ist für den juristischen Laien nicht ohne Weiteres erkennbar dass die im deutschen Gesetzestext nicht mehr erwähnte Veranlagung "von Amtes wegen" (vgl. den Titel der angefochtenen Veranlagungsanzeige) der in den vorgedruckten Rechtsmittelbelehrungen der Verfügung erwähnten "Ermessensveranlagung" gleichzusetzen ist.

5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (vgl. Art. 144 Abs. 1 DBG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben.

III. Kantonssteuern (604 09 166)

6. Der angefochtene Entscheid betreffend die Kantonssteuer ist ein gestützt auf Art. 176 Abs. 3 DStG ergangener Nichteintretensentscheid (wegen ungenügender Begründung der Einsprache und Mitwirkung). Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens kann daher ebenfalls einzig die Frage sein, ob die Vorinstanz die Einsprache zu Recht oder zu Unrecht als unzulässig betrachtet hat. Soweit die Beschwerdeführerin Rügen betreffend die Steuerveranlagung als solche erhebt, kann also darauf nicht eingetreten werden.

7. a) Gemäss Art. 154 Abs. 1 DStG stellt die Kantonale Steuerverwaltung zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Zu diesem Zweck auferlegt das

Gesetz dem Steuerpflichtigen verschiedene Verfahrenspflichten. Einzureichen sind nebst der korrekt ausgefüllten Steuererklärung samt den vorgeschriebenen Beilagen (Art. 157 DStG) allenfalls insbesondere die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnung) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen (Art. 158 Abs. 2 DStG). Zudem muss der Steuerpflichtige auch sonst alles tun (Erteilung von Auskünften, Aufbewahrung und Vorlegung von Belegen usw.), um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Mitwirkungspflichten gemäss Art. 159 Abs. 1 und 2 DStG; Art. 42 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG).

b) Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 164 Abs. 2 DStG; vgl. auch Art. 46 Abs. 3 StHG). Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 176 Abs. 3 DStG; Art. 48 Abs. 2 StHG).

c) Die vorne in Erwägung 3c erwähnten Grundsätze bezüglich der formellen Anforderungen an die Begründung einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung sowie die Angabe der Beweismittel (Art. 176 Abs. 3 DStG; Art. 48 Abs. 2 StHG) gelten an sich auch unter dem (harmonisierten) kantonalen Recht (vgl. dazu insbesondere MARTIN ZWEIFEL *in* M. Zweifel / P. Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N. 41 ff. zu Art. 48 StHG).

d) Auch mit Bezug auf die Kantonssteuern gilt das Erfordernis der Mahnung als grundlegende Voraussetzung der Ermessensveranlagung infolge einer Verletzung von Verfahrenspflichten (vgl. den mit dem Recht der direkten Bundessteuern übereinstimmenden Wortlaut von Art. 164 Abs. 2 DStG und Art. 46 Abs. 3 StHG). Aus den gleichen, in Erwägung 4 dargelegten Gründen ist daher auch der Rekurs betreffend die Kantonssteuer teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

8. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (Art. 131 VRG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben.

D e r H o f e r k e n n t :

I. Direkte Bundessteuer (604 08 165)

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist.

Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Angelegenheit zwecks neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2. Es werden keine Kosten erhoben.

II. Kantonssteuer (604 08 166)

3. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist.

Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Angelegenheit zwecks neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

4. Es werden keine Kosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von 300 Franken wird zurückerstattet.

Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden.

401.133; 401.142