Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 4. März 2009
i.S. F. AG (VGE II 2008 47)

Geldwerte Leistung (Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG bzw. § 64 Abs. 1 Bst. b und c StG): Schätzung der geschäftsmässig begründeten Reise- und Kundenspesen sowie der Gewinnvorwegnahme durch eine dem beherrschenden Gesellschafter zeitweise kostenlos zur Verfügung gestellte, im Ausland gelegene Wohnung

Unterlässt eine steuerpflichtige Gesellschaft bei der Buchung von Reise- und Kundenspesen die Unterscheidung zwischen privaten Aufwendungen des beherrschenden Gesellschafters und Geschäftsaufwendungen, so kann es nicht Sache der Verwaltung bzw. des Gerichts sein, den geschäftsmässig begründeten Spesenaufwand mittels Kontrolle und Zuordnung der in ungeordneter Form nachgereichten Spesenbelege zu ermitteln. Steht aber fest, dass Spesenaufwand als steuermindernde Tatsache vorliegt und ist nur dessen konkrete Höhe zweifelhaft, so ist nicht der gesamte Aufwandposten zu streichen, sondern der Umfang des geschäftsmässig begründeten Aufwandes zu schätzen.

Der Mietwert einer dem beherrschenden Gesellschafter zeitweise zur Verfügung gestellten, in Italien gelegenen Wohnung kann nicht nach den Massstäben einer in der Schweiz gelegenen Wohnung ermittelt werden, da eine solche Berechnung nicht zum marktüblichen Wert führen würde. Kriterien für die Schätzung des Mietwertes bilden in diesen Fällen ins-

besondere das seinerzeitige Investitionsvolumen sowie allfällige im Steuerjahr realisierte effektive Mieteinnahmen.

Erwägungen

1.1 Gemäss Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) setzt sich bei der direkten Bundessteuer der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit.a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit.b), sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit.c) zusammen. Das kantonale Recht kennt eine vergleichbare Regelung (§ 64 des Steuergesetzes vom 9. Februar 2000 [StG; SRSZ 172.200]).

1.2 Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte bilden Teil des Reingewinnes (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Alinea DBG sowie § 64 Abs. 1 lit. b fünftes Alinea StG). Als verdeckte Gewinnausschüttung ist die Leistung einer juristischen Person zu würdigen, die sich selbst entreichert, um ihre Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen zu bereichern, indem sie ihnen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, welche sie Drittpersonen nicht gewähren würde und die deshalb geschäftsmässig nicht begründet sind und welche sie nicht ordnungsgemäss als Gewinnverwendung verbucht (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG,

Zürich 2003, Art. 58 Rz. 88). Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, beurteilt sich immer aus der Sicht der steuerpflichtigen juristischen Person. Das Bundesgericht erkennt eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind (Richner u.a., a.a.O., Art. 58 Rz. 91; Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Basel 2004, Art. 58 Rz. 97 f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.263/2003 vom 19. November 2003, Erw. 2.1):

- Ausrichtung einer Leistung ohne angemessene Gegenleistung;
- direkte oder indirekte Begünstigung eines Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person;
- Erkennbarkeit für die handelnden Organe.

Bei der verdeckten Gewinnausschüttung zu Lasten eines Aufwandkontos behandelt die juristische Person nicht marktkonforme Leistungsentgelte ganz oder teilweise als Unkosten, d.h. sie belastet sie ihrer Erfolgsrechnung als Aufwand. Dieser kann im Ausmass des nicht marktkonformen Anteils nicht anerkennt werden, weil er insoweit nicht geschäftsmässig begründet ist (Locher, a.a.O., Art. 58 Rz. 109). Unter diese Kategorie der verdeckten Gewinnausschüttung fällt insbesondere die Übernahme von Privataufwand wie beispielsweise Lebenshaltungskosten sowie Fahrzeugkosten eines dem Hauptaktionär für private Zwecke zur Verfügung gestellten Autos (vgl. weitere Beispiele bei Locher, a.a.O., Art. 58 Rz. 110).

Einen Sonderfall stellen verdeckte Gewinnausschüttungen (auch als Gewinnvorwegnahme bezeichnet) *zulasten eines Ertragskontos* dar. Erträge werden der Erfolgsrechnung dann nicht gutgeschrieben, wenn die steuerpflichtige Gesellschaft mit Anteilsinhabern oder diesen nahestehenden

Personen für erbrachte Leistungen keine oder keine angemessene Gegenleistung verlangt. In diesem Fall macht sie ihr zustehende Ansprüche nicht geltend und „verzichtet“ prima vista auf die Erzielung von Erträgen (Locher, a.a.O., Art. 58 Rz. 133 f.).

1.3 Das Gesetz stellt in Art. 58 DBG bzw. den entsprechenden kantonalen Bestimmungen auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses ab. Die handelsrechtlich erforderlichen Bücher - Inventar, Betriebsrechnung, Bilanz (vgl. Art. 662a, 958 Abs. 1 OR) - bilden die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Die schweizerische Steuerpraxis knüpft an die handelsrechtliche Bilanz an, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern sie nach den handelsrechtlichen Vorschriften vollständig und klar erstellt worden ist. Vorbehalten bleiben die steuerlichen Korrekturvorschriften. Das bedeutet, dass die Steuerbehörden verpflichtet sind, auf die von den Organen der juristischen Person abgenommenen Jahresrechnungen abzustellen (Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung (Art. 662a OR) entfällt nur insoweit, als sie gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst oder steuerliche Korrekturvorschriften zu beachten sind (Urteil des Bundesgericht 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007, Erw. 3.2; 2A.370/2004 vom 11. November 2005, Erw. 2.1; StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3 je mit weiteren Hinweisen).

Weil das Handelsrecht den Ausweis eines gewillkürten Gewinnes erlaubt, sind im Interesse einer möglichst gleichmässigen Besteuerung aller Steuersubjekte allenfalls Aufrechnungen erforderlich (Locher, a.a.O., Art. 58 DBG Rz. 76; Art. 57 Rz. 81). Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass sich die steuerrechtlichen Gewinnermittlungen aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung von Handels- und Steuerrecht nicht

vollumfänglich an den handelsrechtlichen Vorschriften orientieren (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 N 7 f. u. 66 ff.). Die Anwendung der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften ist mithin nicht einer Handelsrechtswidrigkeit der Bilanz gleichzusetzen.

1.4.1 Nach Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 141 Abs. 1 StG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Kooperationsmaxime und Untersuchungsgrundsatz). Den Steuerpflichtigen trifft damit keine subjektive Beweislast (Beweisführungslast); damit die Veranlagungsbehörden ihrer Untersuchungspflicht nachkommen können, hat der Steuerpflichtige aber gewisse Mitwirkungspflichten wahrzunehmen (vgl. auch Art. 125 f. DBG; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 123 N 6 und 9).

1.4.2 Was die Beweislast betrifft, so gilt im Steuerverfahren unter Vorbehalt einer anderen gesetzlichen Bestimmung in entsprechender Anwendung des Grundsatzes von Art. 8 ZGB die Regel, dass die Steuerbehörde die objektive Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (sog. Normentheorie; Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2.A., Basel 2008, Art. 130 N 28). Die Steuerbehörde hat die Sachverhaltselemente, welche die steuerrechtliche Zugehörigkeit eines Steuerpflichtigen begründen, von Amtes wegen abzuklären (Art. 123 Abs. 1 DBG; § 141 Abs. 1 StG).

Im Übrigen rechtfertigt es sich nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung in bestimmten Fällen, dem Steuerpflichtigen für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überlassen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der von der Behörde angenommene Sachverhalt aufgrund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich ist (vgl. VGE 637/00 vom 26. Juni 2001, Erw. 1c, mit Hinweis auf VGE 626/00 vom 15. Dezember 2000, Erw.4 und ASA 44, S. 623), oder wenn es um besonders auffällige, atypische Vorgänge/ Transaktionen geht, deren genauer Ablauf sowie der wirtschaftliche Hintergrund nur der Steuerpflichtige, nicht aber die Steuerbehörden im Detail kennen können.

1.4.3 Für die Beweislastverteilung ist im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung zu differenzieren: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung). Ist bei Vorhandensein einer Gegenleistung des Beteiligten an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, so ist die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweisbelastet (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung). Hat die Steuerbehörde den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Gegenbeweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (Richner u.a., a.a.O., Art. 58 DBG Rz. 85 mit Hinweis auf Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 111 f.).

1.4.4 Beweismittel unterliegen mit Ausnahme der öffentlichen Urkunden und Register der freien Beweiswürdigung durch die Veranlagungsbehörde. Diese hat aufgrund der aktenkundigen Erkenntnisse und ihrer frei gebildeten Überzeugung darüber zu befinden, ob das Beweismittel eine Tatsache als verwirklicht darzutun vermag. Die Bindung der Veranlagungsbehörde an formelle Beweisregeln wäre unzulässig. Auch Geschäftsbücher und Gutachten unterliegen wie jedes Beweismittel der freien Beweiswürdigung. Die Überzeugung der Behörde braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst (Richner u.a., a.a.O., Art. 123 DBG Rz. 63 ff.).

2. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen folgende im Veranlagungsverfahren bzw. unter vorgängiger Androhung der reformatio in peius im Einspracheverfahren vorgenommenen Aufrechnungen:

- Reise- und Kundenspesen in der Höhe von Fr. 107'006.--
- ...
- Privatanteil für die Liegenschaft in Italien von Fr. 18'300.--
- ...

3. Zu den einzelnen aufgerechneten und vorliegend strittigen Posten sind aus den Akten folgende Angaben zu entnehmen:

3.1 Reise- und Kundenspesen (Fr. 107’006.--)

Unter dem Konto Reise- und Kundenspesen belastete die Beschwerdeführerin ihrer Erfolgsrechnung 2003 einen Aufwand von Fr. 131'006.90 (...). Belegt wurden diese Aufwendungen lediglich mittels Spesenaufstellungen sowie Kreditkartenabrechnungen (des Alleinaktionärs

sowie seiner Ehefrau und Töchter). Die Steuerverwaltung anerkannte diese Ausgaben nicht, da die eingereichten Belege nicht genügen würden. Eine Vielzahl von Belastungen seien zudem direkt dem privaten Bereich der Familie des Alleinaktionärs zuzuordnen. Da gewisse Auslagen zur Erzielung der Umsätze angefallen sein dürften, werde unpräjudiziell ein Pauschalbetrag von Fr. 24'000.-- anerkannt. Somit werde eine geldwerte Leistung in der Höhe von Fr. 107'006.-- aufgerechnet (...). Nach Einsicht in die Spesenbelege, welche der Steuerverwaltung im Vorverfahren nachgereicht worden sind, kam die Steuerverwaltung im Schreiben vom 3. Januar 2006 an die Beschwerdeführerin unter Auflistung diverser Posten, die dem privaten Bereich zuzuordnen seien, zum Schluss, dass eine Trennung von privaten und geschäftlichen Belegen nicht vorgenommen worden sei. Die Einschätzung der Position „Reise- und Kundenspesen" habe deshalb nach Ermessen zu erfolgen. An der Spesenpauschale von Fr. 24'000.-- werde festgehalten (...). Im angefochtenen Einspracheentscheid wurde diese Pauschale bzw. die Aufrechnung von Fr. 107'006.-- bestätigt. Die Beschwerdeführerin ist in ihrer Beschwerde der Ansicht, der Spesenaufwand von Fr. 131'006.90 gemäss Erfolgsrechnung 2003 müsse als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert werden (...).

3.2 ...

3.3 Privatanteil für die Liegenschaft in Italien (Fr. 18'300.--)

Gemäss Bilanz per 31. Dezember 2003 ist die Beschwerdeführerin Eigentümerin einer Wohnung in Italien (...), die im Jahre 2003 mit einem Wert von Fr. 195'000.-- bilanziert wurde (...). Der Aufwand für die Wohnung betrug gemäss Erfolgsrechnung 2003, Konto 7512 Unterhalt Wohnung Italien, Fr. 12'364.55 (...). Die Steuerverwaltung anerkannte diesen

Aufwand nicht, da die Belege fehlen bzw. keinen Aufschluss geben würden. Dementsprechend wurden Fr. 12'364.55 aufgerechnet (...).

Mit Schreiben vom 3. Januar 2006 drohte die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin die Aufrechnung eines Eigenmietwertes von Fr. 18'300.-- an, da die Wohnung während 47 Wochen des Jahres dem Alleinaktionär zur Verfügung stehe. Den Unterhaltsaufwand von Fr. 12'364.55 akzeptierte die Steuerverwaltung bis auf den Betrag von Fr. 790.55, der dem Alleinaktionär privat überwiesen wurde (...). Diese Beträge (Fr. 790.55 und Fr. 18'300.--) wurden denn auch im angefochtenen Einspracheentscheid aufgerechnet. Während die Aufrechnung von Fr. 790.55 von der Beschwerdeführerin vor Verwaltungsgericht nicht beanstandet wird, verlangt sie die Reduktion des aufgerechneten Eigenmietwertes auf Fr. 6'100.--, da diese Höhe einem Eigenmietwert entspreche, der auch in der Schweiz festgelegt würde (...).

3.4 ...

4.1 Die Vorinstanz hat sich in der Stellungnahme vom 3. Januar 2006 eingehend mit dem Aufwandposten „Reise- und Kundenspesen" auseinandergesetzt und mittels diverser Beispiele aufgezeigt, dass es die Beschwerdeführerin unterlassen hat, zwischen privaten Aufwendungen (des Alleinaktionärs und seiner Familienmitglieder) und Geschäftsaufwendungen zu unterscheiden. Diesbezüglich wird auf die beispielhafte Aufstellung der Steuerverwaltung verwiesen (...).

Diese Beispiele sind Beweis genug, dass die Beschwerdeführerin offensichtlich private Aufwendungen des Alleinaktionärs sowie seiner Familienmitglieder der Erfolgsrechnung belastet hat, womit sich der Reingewinn

beträchtlich vermindert hat. Es kann nun nicht Sache der Verwaltung bzw. des Gerichts sein, den geschäftsmässig begründeten Spesenaufwand mittels Kontrolle und Zuordnung zum privaten oder geschäftlichen Bereich der im Einspracheverfahren nachgereichten Spesenbelege zu ermitteln, zumal eine systematische Übersicht der einzelnen Buchungen inkl. Beschrieb und nummerierten Belegen fehlt. Dies hätte im laufenden Geschäftsjahr durch die Beschwerdeführerin selber passieren müssen und kann von der nicht betriebskundigen Verwaltung bzw. vom Gericht ohnehin nicht nachgeholt werden, was von der Beschwerdeführerin denn auch nicht verlangt wird. Sie beantragt vielmehr die Anerkennung der gesamten Position „Reise- und Kundenspesen" als geschäftsmässig begründeten Aufwand, führt aber in Ziff. 3.7 ihrer Beschwerdeschrift u.a. Folgendes aus:

> Auch wenn teilweise private Aufwendungen in sehr geringem Umfange mitenthalten sind, hat die Steuerverwaltung mit dem Ansetzen der Spesenpauschale von CHF 24'000 und dem Aufrechnen der effektiven Spesen ihr Ermessen einseitig zu Gunsten des Fiskus ausgeübt. (...).

4.2 Zur Schätzung wird immer dann Zuflucht genommen, wenn das Beweisverfahren genügend Anhaltspunkte für einen steuerbegründenden/-mehrenden oder steueraufhebenden/-mindernden Sachverhalt ergeben hat, ohne dass im Quantitativen eine eindeutige Abklärung möglich war. Lassen die Unterlagen demnach eine zahlenmässige Klärung des Sachverhaltes nicht zu oder ist diese den Veranlagungsbehörden nicht zuzumuten, so ist eine Schätzung vorzunehmen. Die Schätzung hat dabei vom Sachverhalt auszugehen, der im konkreten Fall festgestellt wurde; soweit er feststeht, ist er für die Schätzung verbindlich (Richner u.a., a.a.O., Art. 130 DBG Rz. 23 f.). Kann der für steuermindernde bzw. –aufhebende

Tatsachen beweisbelastete Steuerpflichtige den von ihm behaupteten Sachverhalt nicht nachweisen, wird im Allgemeinen zuungunsten des Steuerpflichtigen angenommen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, weshalb regelmässig der steuermindernde Aufwand nicht berücksichtigt wird. Immerhin ist es möglich, dass auch hinsichtlich steuermindernder bzw. –aufhebender Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen ist, wenn der Grundsachverhalt hinsichtlich der steueraufhebenden bzw. regelmässig nur steuermindernden Tatsachen bewiesen ist, Unklarheit aber über den Umfang besteht. Steht beispielsweise fest, dass dem Steuerpflichtigen Berufskosten erwachsen sind, erweist es sich als sachwidrig und willkürlich, den entsprechenden Abzug mangels genügender Substanziierung gänzlich zu verweigern; ist die Höhe der Berufskosten ungewiss, ist sie zu schätzen (Richner u.a., a.a.O., Art. 130 DBG Rz. 43 f.).

4.3 Demnach hat die Vorinstanz, nachdem sie festgestellt hat, dass auf die durch die Beschwerdeführerin deklarierten „Reise- und Kundenspesen“ nicht abgestellt werden kann, zu Recht eine Schätzung dieses Aufwandpostens vorgenommen. Die Beschwerdeführerin bringt in ihrer Einsprache bzw. Verwaltungsgerichtsbeschwerde zwar vor, sie sei weltweit tätig, weshalb der Alleinaktionär und Geschäftsführer oft geschäftlich unterwegs sei. Dies ist auch glaubhaft; es kann nicht in pauschaler Weise gesagt werden, nur Flüge nach München seien als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren. Die Beschwerdeführerin hat es indessen unterlassen, die geschäftsmässige Begründetheit der einzelnen konkret in der Spesenabrechnung bzw. Kreditkartenabrechnung ersichtlichen Buchungen nachzuweisen. Aus diesem Grund ist der durch die Vorinstanz ermessensweise festgesetzte geschäftlich begründete Spesenaufwand von Fr. 24'000.-- im vorliegenden Verfahren zu bestätigen.

5. ...

6.1 Was die Wohnung im ..., Italien, betrifft, rügt die Beschwerdeführerin, die Berechnung des Eigenmietwertes in der Höhe von Fr. 18'300.-- für 47 Wochen sei nicht nachvollziehbar. Gehe man von einem Eigenmietwert von rund 3% der Anlagekosten aus, wie dies bei vergleichbaren Objekten in der Schweiz vielfach der Fall sei, ergebe sich bei Anlagekosten von Fr. 223'000.-- ein Eigenmietwert in der Schweiz von rund Fr. 6'700.--, was umgerechnet auf 47 Wochen zu einem Eigenmietwert von Fr. 6'100.-- führe. Sie beantrage, der anteilige Eigenmietwert sei auf Fr. 6'100.-- festzusetzen.

Mit ihrer Rechnung anerkennt die Beschwerdeführerin implizit, dass die Wohnung während 47 Wochen im Jahr dem Alleinaktionär zur Verfügung gestanden hat. Dies ergibt sich zudem aus der Erfolgsrechnung 2003, Konto 7500, Mietertrag Wohnung Italien (...). Strittig ist in erster Linie der anzuwendende Kapitalisierungsfaktor, der nach Auffassung der Vorinstanz bei 7.5% liegt (5.5% Finanzierungssatz zuzüglich 2% für die restlichen Kosten [Amortisation, Unterhalt etc.]).

6.2 Die Gesellschaft, die einem Anteilsinhaber ein Vermögensobjekt vermietet oder verpachtet und einen Miet- bzw. Pachtzins verlangt, der eindeutig unter demjenigen liegt, den sie von einem Dritten fordern würde, erbringt eine verdeckte Gewinnausschüttung. Der Drittvergleich hat sich nach dem marktüblichen Wert zu richten. Die eidgenössische Steuerverwaltung stellt in der Praxis als Vergleichsmassstab auf den Eigenmietwert der direkten Bundessteuer ab und prüft ferner, ob ein Anteil der Nebenkosten verrechnet wird.

Der Mietwert der in Italien gelegenen Wohnung kann demnach nicht nach den Massstäben einer in der Schweiz gelegenen Wohnung ermittelt werden, da eine solche Berechnung nicht zum marktüblichen Wert führen würde. Die Vorinstanz ist von einem sich aus den Buchhaltungen 1992 und 1993 ergebenden Investitionsvolumen von Fr. 270'000.-- ausgegangen, welches sich aus Fr. 223'000.-- (Anschaffungskosten) und ca. Fr. 50'000.-- (Mobiliar) zusammensetzt. Die Beschwerdeführerin legt ihrer Berechnung ein Investitionsvolumen von lediglich Fr. 223'000.-- (= Anschaffungskosten) zu Grunde, bestreitet aber die in den Jahren 1992 und 1993 getätigten Investitionen von Fr. 50'000.-- nicht. Der Finanzierungssatz betrug für EUR im Jahr 2003 5.5%. Sodann ging die Vorinstanz für die restlichen Kosten (Amortisation, Unterhalt etc.) von einem Satz von 2% aus, was ebenfalls nicht zu beanstanden ist. Der von der Beschwerdeführerin vorgeschlagene Kapitalisierungsfaktor von 3% liegt ganz offensichtlich zu tief, was sich allein schon aufgrund des Finanzierungssatzes erkennen lässt. Der mittels Kapitalisierungssatz von 7.5% errechnete Eigenmietwert von Fr. 20'250.-- (Fr. 270'000.-- x 0.075) liegt auch im Vergleich mit den tatsächlichen Mieteinnahmen bei Fremdvermietung (ca. EUR 380.-- pro Woche, vgl. ...), was bei Vollauslastung jährlichen Mieteinnahmen von ca. Fr. 30'000.-- entspricht, im Rahmen. Somit kann der bei Fr. 18'300.-- angesetzte Eigenmietwert für 47 Wochen nicht beanstandet werden.