

GL_GERICHTE VG.2020.00041 vom 12. November 2020

GL Gerichte, 2020-11-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gl_gerichte_VG.2020.00041

FR: GL_GERICHTE VG.2020.00041 du 12 novembre 2020

IT: GL_GERICHTE VG.2020.00041 del 12 novembre 2020

Regeste

Steuern

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Rekursentscheide der kantonalen Steuerrekurskommission (Art. 166 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 7. Mai 2000 [StG] i.V.m. Art. 105 Abs. 1 lit. e des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Mai 1986 [VRG]). Es ist somit zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig und prüft die Angelegenheit vollumfänglich (vgl. Art. 107 Abs. 2 lit. a VRG). Da zudem die übrigen Prozessvoraussetzungen, insbesondere auch die Beschwerdefrist unter Beachtung der im kantonalen Verfahrensrecht geltenden Gerichtsferien (Art. 90 Abs. 1 lit. a VRG), erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

E. 1.2

Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts werden Beschwerden, welche sowohl die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer betreffen, grundsätzlich nicht im selben Verfahren behandelt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung gebietet, dass bei gemeinsamer Erledigung durch die Beschwerdeinstanz eine separate Entscheidung und Begründung für beide Steuerarten vorgenommen wird (BGE 130 II 509 E. 8.3; StE 2006 B 99.1 Nr. 12). Es erweist sich somit als zweckmässig, nachfolgend die Anträge der Beschwerdeführerin lediglich in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern zu prüfen und die direkte Bundessteuer in ein separates Verfahren (VG.2020.00042) zu verweisen.

E. 1.3

Nach Art. 23. Abs. 1 VRG kann eine Behörde aus Gründen der Zweckmässigkeit das Verfahren aussetzen, namentlich, wenn ihr Entscheid von einem anderen abhängt oder wesentlich beeinflusst wird, ausgenommen, dies würde zu einer für die Parteien unzumutbaren Verzögerung führen. Die Beschwerdeführerin begründet ihr Sistierungsgesuch damit, dass sie mit der Beschwerdegegnerin 1 eine einvernehmliche Lösung suchen möchte. Da sich die Beschwerdegegnerin 1 dazu im vorliegenden Verfahren nicht äusserte und insbesondere nicht ihr Einverständnis zur Verfahrenssistierung erteilte, ist nicht davon auszugehen, dass entsprechende Vergleichsgespräche zwischen den Parteien stattgefunden haben. Daher erscheint eine Sistierung des vorliegenden Verfahrens nicht als zweckmässig, weshalb der Entscheid in der Sache zu fällen ist. 2.

E. 2.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der vorinstanzliche Entscheid sei nichtig, was jederzeit geltend gemacht werden könne. Sodann habe die Beschwerdegegnerin 1

verschiedene Beträge in unzulässiger Weise aufgerechnet, wodurch ihr steuerbarer Gewinn eine nicht nachvollziehbare Höhe erreiche. Sie habe in begründeter Weise dargelegt, dass sie ihren Geschäftsführer, D._____, von der E.____Ltd., ausgeliehen habe. Da dieser seinen Lohn von der E.____Ltd. bezogen habe, sei ihr zu Recht eine Rechnung von Fr. 80'000.- für diese Personalleihe ausgestellt worden. Damit handle es sich diesbezüglich um geschäftsmässig begründete Aufwendungen, zumal sie in der Jahresrechnung 2016 keinen Personalaufwand verbucht habe. Die Personalkosten seien im Aufwand für die Personalleihe zu sehen, habe sie doch im Jahr 2016 einen Umsatz von Fr. 170'000.- nicht ohne Personal erzielen können. Da D._____ privat für diese Personalleihe hafte und einen Teil der Zahlung privat beglichen habe, sei die Gutschrift auf seinem Kontokorrent korrekt erfolgt. Allerdings habe sie ihre vorgenommenen Zahlungen von Fr. 25'258.- fälschlicherweise nicht dem Kontokorrent von D._____ angerechnet, worauf die Beschwerdegegnerin 1 grundsätzlich zu Recht hinweise. Letztere habe jedoch bei der vorgenommenen Aufrechnung von Fr. 25'258.- ausser Acht gelassen, dass auch Aufwandminderungen verbucht worden seien. Weiter sei auch die Rechnung der E.____Ltd. über den Betrag von Fr. 210'000.- geschäftsmässig begründet. Denn sie sei im Land F._____ für die G.____AG als Sachwalterin tätig gewesen, wobei sie auf die Hilfe der E.____Ltd. angewiesen gewesen sei. So habe die E.____Ltd. insbesondere örtliche Arbeitskräfte vermittelt und sie bei einem Rechtsstreit der G.____AG unterstützt. Indem die Beschwerdegegnerin 1 den vollen Betrag von Fr. 210'000.- aufrechne, lasse sie überdies ausser Acht, dass Aufwendungen von Fr. 20'000.- bereits im definitiv verbuchten Jahr 2015 angefallen seien. Die Forderung der H._____ über Fr. 60'000.- gründe sodann in ihrer Tätigkeit als Sachwalterin im Nachlassverfahren der I.____AG. Dabei habe ihr die H._____ einen Käufer für eine von der I.____AG gefertigte Bohrmaschine vermittelt. Der Kaufvertrag sei jedoch nicht zustande gekommen, trotzdem fordere die H._____ die vereinbarte Provisionszahlung ein. Zwar bestreite sie diese Forderung, doch habe sie diese in die Buchhaltung aufzunehmen. Im Übrigen habe sie alle bei ihr vorhandenen Unterlagen der Beschwerdegegnerin 1 übergeben und die verlangten Auskünfte erteilt.

E. 2.2

Die Beschwerdegegnerin 1 weist darauf hin, dass die Beschwerdeführerin qualifizierten Mitwirkungspflichten unterstehe, da sie vorgebe, Zahlungen ins Ausland geleistet zu haben. Im Veranlagungsverfahren seien weder die Korrespondenz noch die Verträge der geltend gemachten Aufwendungen vorgelegt worden, was eine Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungspflichten darstelle. Bereits damit werde eine Korrektur des steuerbaren Gewinns gerechtfertigt. Weiter würden die erst im vorliegenden Beschwerdeverfahren gemachten Ausführungen zum Hintergrund der erfolgten Buchungen nicht durch geeignete Belege verifiziert, weshalb bereits der Mittelfluss nicht bewiesen sei. Die Beschwerdeführerin habe nicht belegen können, dass die von ihr geltend gemachten Dritt- und Sonderleistungen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen würden, weshalb diese als geldwerte Leistungen zu qualifizieren und damit dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen seien. Das Buchungssystem der Beschwerdeführerin widerspreche den Grundsätzen der Klarheit, Verständlichkeit und Verlässlichkeit. So bestreite die Beschwerdeführerin in der Beschwerdeantwort zwar die Rechnung der H._____ über Fr. 60'000.- sowie jene der E.____Ltd. über Fr. 210'000.- zumindest teilweise, schreibe diese dennoch dem Kontokorrent von D._____ direkt gut, ohne zu vermerken, dass sie diese Aufwendungen gar nicht beglichen habe. Dadurch würden die Grundsätze der ordnungsgemässen Rechnungslegung klar verletzt, weshalb die handelsrechtliche

Erfolgsrechnung und die Handelsbilanz als nicht ordnungsgemäss geführt zu betrachten seien.

E. 3

Juni 2020 stellte das Verwaltungsgericht der A. _____AG die Beschwerdeantworten zu und gab ihr Gelegenheit, sich erneut zu äussern. Daraufhin reichte die A. _____AG am 25. Juni 2020 eine Replik ein, wobei sie an den bereits gestellten Rechtsbegehren festhielt und zudem beantragte, die Nichtigkeit des Entscheids der Steuerrekurskommission vom 18. November 2019 festzustellen. Am 29. Juni 2020 verzichtete die Steuerrekurskommission auf eine einlässliche Duplik. Die Steuerverwaltung hielt mit Eingabe vom 8. Juli 2020 an den bereits gestellten Rechtsbegehren fest. II. 1.

E. 3.1

Da die massgeblichen Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes (Art. 63 f. StG) und des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; Art. 58 f.) identisch sind, kann bei der vorliegend strittigen Frage der steuerrechtlichen Aufrechnung auf die zur direkten Bundessteuer ergangene Rechtsprechung und Literatur zurückgegriffen werden (vgl. VGer-Urteil VG.2019.00102 vom 12. Dezember 2019 E. II/3.1).

E. 3.2.1

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 62 StG). Dieser setzt sich unter anderem zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung sowie allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, welche nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Art. 63 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 StG). Hierzu werden in Art. 63 Abs. 1 Ziff. 2 StG beispielhaft die Kosten für die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b), die offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen (lit. e) sowie die geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendungen an Dritte (lit. f) aufgelistet.

E. 3.2.2

Aus Art. 63 Abs. 1 Ziff. 2 StG folgt, dass geschäftsmässig begründeter Aufwand nicht zum steuerbaren Reingewinn aufzurechnen ist. Was genau bei juristischen Personen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehört, lässt sich dem Gesetz jedoch nicht abschliessend entnehmen. So werden die geschäftsmässig begründeten oder unbegründeten Aufwendungen in Art. 64 Abs. 1 StG lediglich beispielhaft aufgeführt. Daher muss jeweils im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Generell ist nur jener Aufwand abzugsfähig, welcher mittelbar oder unmittelbar einem geschäftlichen oder unternehmerischen Zweck dient. Es bedarf daher eines mittelbaren oder unmittelbaren sachlichen Zusammenhangs zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb. Alles, was nach kaufmännischer Auffassung (das heisst aus Sicht des ordentlichen Geschäftsführers) in guten Treuen zum Kreis der Aufwendungen gerechnet werden kann, ist steuerlich als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren. Der Zweck eines Unternehmens bestimmt im Wesentlichen die Unternehmenstätigkeit. Dient die Aufwendung der Gewinnerzielung bzw. wird sie im Interesse der Unternehmung vorgenommen, ist sie geschäftsmässig begründet. Dabei ist unerheblich, ob die einzelnen Aufwendungen tatsächlich notwendig waren; es genügt der objektive Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit, respektive es reicht die blosser Möglichkeit der Gewinnerzielung. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung orientiert sich

ausschliesslich am unternehmerischen Zweck. Daher darf der wirtschaftliche Nutzen und Erfolg einer Aufwendung für die Steuerbehörde nicht von Bedeutung sein. Somit darf der Fiskus bei der Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen nicht in die unternehmerische Freiheit eingreifen (Peter Brülisauer/Marco Mühlemann, in Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A, Basel 2017, Art. 58 N. 182 ff.).

E. 3.3.1

Der Begriff des steuerbaren Gewinns von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird gesetzlich nicht festgeschrieben. Für dessen Ermittlung wird auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses (Bilanz und Erfolgsrechnung; Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz) abgestellt, der auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern die buchhaltungsrechtlichen Vorschriften beachtet wurden. Vorbehalten bleiben die steuerlichen Korrekturvorschriften (BGer-Urteil 2C_429/2010 vom 9. August 2011 E. 2.1).

E. 3.3.2

Für die Ermittlung des Unternehmensgewinns müssen die allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen über die Buchführung und Rechnungslegung herangezogen werden. So bildet gemäss Art. 957a Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR) die Buchführung die Grundlage der Rechnungslegung. Sie erfasst diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind. Nach Art. 957a Abs. 2 OR folgt sie den Grundsätzen der ordnungsgemässen Buchführung. Namentlich sind zu beachten: die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte (Ziff. 1), der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge (Ziff. 2), die Klarheit (Ziff. 3), die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens (Ziff. 4) und die Nachprüfbarkeit (Ziff. 5). Die Grundsätze der ordnungsgemässen Rechnungslegung finden sich in Art. 958c Abs. 1 OR. Diese muss klar und verständlich (Ziff. 1), vollständig (Ziff. 2) und verlässlich (Ziff. 3) sein, das Wesentliche enthalten (Ziff. 4), vorsichtig sein (Ziff. 5) und bei der Darstellung und der Bewertung stets die gleichen Massstäbe verwenden (Ziff. 6). Ferner dürfen die Aktiven und Passiven nicht miteinander verrechnet werden (Ziff. 7).

E. 3.3.3

Nach dem Grundsatz der Wahrheit müssen vollständig erfasste Daten unverfälscht verbucht werden. Die Grunddaten sind wahrheitsgemäss und willkürfrei zu erfassen. Der Grundsatz des Belegnachweises verlangt, dass alle relevanten Buchungsvorgänge mit einem Beleg dokumentiert werden. Durch den Beleg soll die Erfassung eines Geschäftsvorfalles bzw. wirtschaftlichen Sachverhalts nachvollziehbar gemacht werden. Sodann fordert der Grundsatz der Klarheit der Buchführung unter anderem die Nachvollziehbarkeit der Aufzeichnungen für einen sachverständigen Dritten, die Eindeutigkeit der Bezeichnung der einzelnen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle sowie die Klarheit der Darstellung von Zusammenhängen zwischen den einzelnen Buchungen (Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch, Art. 58 N. 34 ff.).

E. 3.3.4

Das Prinzip der Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Jahresrechnung gilt nur insoweit, als dass der Erfolgsausweis einerseits nicht unter (offensichtlicher) Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts (namentlich des Buchführungs- und Rechnungsrechts)

zustande kam, und andererseits nicht spezielle steuerrechtliche Korrekturvorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (BGE 141 II 83 E. 3.1). Aufgrund der im Steuerrecht geltenden *Offizialmaxime* muss die Handelsrechtskonformität einer eingereichten Jahresrechnung von den Steuerbehörden im Veranlagungsverfahren als Vorfrage von Amtes wegen geprüft werden. Sofern eine der Steuerbehörde eingereichte Jahresrechnung gegen zwingende Grundsätze der Buchführung oder Rechnungslegung verstösst, muss diese für Steuerzwecke aufgrund der Rechtsanwendung von Amtes wegen korrigiert werden (Bilanzberichtigung; Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch, Art. 58 N. 136).

E. 3.4.1

Die Veranlagungsbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, und der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGE 140 II 248 E. 3.5). Zwar obliegt es der Steuerbehörde, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen, doch hat der Steuerpflichtige dabei mitzuwirken (Art. 147 Abs. 1 StG). So muss er alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 150 Abs. 1 StG). Auf Verlangen der Steuerbehörde ist er insbesondere verpflichtet, mündliche oder schriftliche Auskünfte zu erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen (Art. 150 Abs. 2 StG). Dabei besteht die Mitwirkungspflicht unabhängig von der objektiven Beweislast (vgl. BGer-Urteil 2C_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3). Von einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht wird bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen ausgegangen. Leitet die steuerpflichtige Person aus dem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie auch erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten. Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte sowie allfällige Provisionsvereinbarungen, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken zu bezeichnen (BGer-Urteil 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.3, 2C_473/2016 und 4C_474/2016 vom 22. August 2016 E. 2.2.3, mit Hinweisen).

E. 3.4.2

Die Mitwirkungspflichten treffen alle Steuerpflichtigen, insbesondere auch einen dem Berufsgeheimnis unterstehenden Steuerpflichtigen. Da dieser ebenfalls gesetzesmässig zu veranlagern ist, darf er sich nicht ohne Weiteres unter Berufung auf seine Verschwiegenheitspflicht der Erfüllung der ihm obliegenden Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren widersetzen. Jedoch kann es zu echten Konflikten zwischen der Mitwirkungspflicht und dem Berufsgeheimnis kommen, wenn die Mitwirkungspflicht nicht ohne Verletzung der Schweigepflicht erfüllt werden kann. Dann steht die Verhältnismässigkeit der verlangten Mitwirkung in Frage, insbesondere die Zumutbarkeit der geforderten Mitwirkungshandlung. Ob eine solche zumutbar ist, beurteilt sich aufgrund einer Abwägung der sich gegenüberstehenden öffentlichen Interessen auf Vornahme einer gesetzesmässigen und rechtsgleichen Besteuerung einerseits sowie des Schutzes des Berufsgeheimnisses andererseits. Daher ist insbesondere massgebend, wie stark der Schutz des Berufsgeheimnisses zu gewichten ist. Beruht die Schweigepflicht lediglich auf privatrechtlicher (ausdrücklicher oder stillschweigender) Vereinbarung, was etwa bei

Treuhändern der Fall ist, so vermögen die durchwegs privaten Interessen an der Wahrung des Berufsgeheimnisses die entgegenstehenden öffentlichen Interessen nicht aufzuwiegen. Dies im Gegensatz zu demjenigen Berufsgeheimnis, welches auf einer strafrechtlich geschützten Schweigepflicht beruht, dem insbesondere Geistliche, Rechtsanwälte, Verteidiger, Notare, Ärzte, Zahnärzte und deren Hilfspersonen unterstehen (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in Zweifel/Beusch, Art. 126 N. 44 ff.).

E. 3.5.1

Eine allfällige Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten und kann von jedermann jederzeit – auch noch im Vollstreckungsverfahren – geltend gemacht werden. Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verfügung, womit eine nichtige Verfügung keine Rechtswirksamkeit entfaltet. Eine nichtige Verfügung ist vom Erlass an und ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., Zürich/St. Gallen 2016, Rz. 1096).

E. 3.5.2

Eine Verfügung ist nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 1098). Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (BGE 138 II 501 E. 3.1).

E. 4.1

Zunächst ist zu prüfen, ob der vorinstanzliche Entscheid an einem Nichtigkeitsgrund leidet. Denn wäre dies zu bejahen, wäre die Nichtigkeit des Entscheids der Beschwerdegegnerin 2 von Amtes wegen zu beachten, womit sich eine Prüfung der weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin erübrigen würde. Soweit sich die Beschwerdeführerin zur Begründung der Nichtigkeit auf eine schwerwiegende Gehörsverletzung beruft, ist ihr nicht zu folgen. Zwar weist sie zu Recht darauf hin, dass sie im Einspracheverfahren im Falle einer bevorstehenden reformatio in peius anzuhören ist (vgl. Art. 48 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; Art. 157 Abs. 1 StG). Dazu genügt jedoch eine (nicht zwingend mündliche) "Anhörung" (vgl. BGer-Urteil 2C_104/2013 vom 27. September 2013 E. 2.3). Anlässlich dieser Anhörung ist ihr entgegen ihren Ausführungen nicht die Gelegenheit zum Rückzug der Einsprache zu geben, da eine solche nicht deren alleiniger Disposition unterliegt. Zwar hat die Beschwerdeführerin als Steuerpflichtige das Recht, die erhobene Einsprache jederzeit ganz oder teilweise zurückzuziehen. Doch ist die Beschwerdegegnerin 1 als Veranlagungsbehörde nicht verpflichtet, einem solchen Einspracherückzug stattzugeben. Denn sie hat eine aus ihrer Sicht gesetzesmässige Veranlagung zu treffen, unabhängig davon, ob sie die Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid begünstigt oder schlechterstellt (vgl. Art. 157 Abs. 1 StG; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch, Art. 135 N. 20 ff.). Somit steht es ihr zu, einem Rückzug einer erhobenen Einsprache keine Folge zu leisten, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die Veranlagung unrichtig war.

E. 4.2

Während des laufenden Einspracheverfahrens hat die Beschwerdegegnerin 1 von der Beschwerdeführerin mehrmals verschiedene Unterlagen einverlangt. Aufforderungsgemäss hat die Beschwerdeführerin der Beschwerdegegnerin 1 Akten übergeben und sich dabei auch dazu vernehmen lassen. Ferner hat am 22. Februar 2019 eine Besprechung der Beschwerdeführerin mit der Beschwerdegegnerin 1 stattgefunden. Dabei wurden verschiedene Vorgänge, welche aus den Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin nicht klar waren, besprochen und abermals weitere Unterlagen eingereicht. Entsprechend hat sich die Beschwerdeführerin umfassend zu ihrer Steuererklärung äussern können, sowohl in schriftlicher wie auch in mündlicher Hinsicht. Somit ist die Beschwerdeführerin vor dem Erlass des Einspracheentscheids von der Beschwerdegegnerin 1 angehört worden, womit Letztere berechtigt war, einen für die Beschwerdeführerin im Vergleich zum Veranlagungsentscheid nachteiligen Einspracheentscheid zu fällen.

E. 4.3

Zuzustimmen ist der Beschwerdeführerin jedoch insofern, als dass ihr das Recht zusteht, in ihre Akten Einsicht zu nehmen (vgl. Art. 139 Abs. 1 und 2 StG; Art. 41 Abs. 1 StHG). Soweit sie aber geltend macht, ihr seien nicht alle Akten offengelegt worden, was eine schwerwiegende Gehörsverletzung und damit einen Nichtigkeitsgrund darstelle, kann ihr nicht gefolgt werden. Denn die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör führt in aller Regel zur Anfechtbarkeit und nicht zur Nichtigkeit des Entscheids (BGE 135 V 134 E. 3.2). Überdies kann eine zu Unrecht erfolgte Verweigerung des Akteneinsichtsrechts im Einsprache- und Beschwerdeverfahren dadurch geheilt werden, dass die unterlassene Akteneinsicht von der Rechtsmittelinstanz gewährt wird (Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch, Art. 114 N. 33). Kann demnach eine Verletzung des Akteneinsichtsrechts im Rechtsmittelverfahren geheilt werden, kann daraus einzig folgen, dass diese keine, die Nichtigkeit des darauf gestützt ergangenen Entscheids begründende schwere Gehörsverletzung darstellt. Aus obigen Erwägungen folgt, dass der vorinstanzliche Entscheid an keinem Nichtigkeitsgrund leidet. Sofern die Beschwerdeführerin zudem eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs geltend macht, ist sie darauf hinzuweisen, dass sie im vorliegenden Verfahren über ein umfassendes Akteneinsichtsrecht verfügt (vgl. Art. 67 Abs. 1 VRG) und das Verwaltungsgericht die Angelegenheit vollumfänglich prüft (vgl. Art. 107 Abs. 2 lit. a VRG). Folglich kann offen gelassen werden, ob die Beschwerdegegnerin 1 das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt, denn selbst wenn dies zu bejahen wäre, gälte die Gehörsverletzung als geheilt. Zu prüfen bleiben die weiteren, von der Beschwerdeführerin erhobenen Rügen.

E. 5

OR Verbindlichkeiten als Fremdkapital bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Der Begriff Verbindlichkeiten umfasst die Schulden, die Rückstellungen und die Eventualverbindlichkeiten. Die Abgrenzung zwischen diesen drei Begriffen erfolgt anhand der Wahrscheinlichkeit des Ressourcenabflusses und anhand der Verlässlichkeit der Schätzung seiner Höhe. So liegt eine zu passivierende Schuld vor, wenn ein künftiger Mittelabfluss ohne Gegenleistung hinsichtlich des Zeitpunkts und Betrags (praktisch) feststeht. Eine Rückstellung erfolgt hingegen dann, wenn ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust ohne zurechenbaren Gegenwert gegeben ist. Eine Eventualverbindlichkeit liegt dann vor, wenn ein Mittelabfluss ohne Gegenwert entweder

unwahrscheinlich erscheint oder in der Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann, erfahrungsgemäss aber doch möglich ist. Die Eventualverbindlichkeit ist nach Art. 959c Abs. 2 Ziff. 10 OR einzig im Anhang der Jahresrechnung offen zu legen, dies im Gegensatz zur Schuld und zu den Rückstellungen (Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch, Art. 58 N. 72 ff.). Die Beschwerdeführerin hat die gesamte Forderung der H. _____ dem Kontokorrent von D. _____ gutgeschrieben, womit sie diese als Schuld einstuft und entsprechend erfolgswirksam verbuchte. Hierdurch bringt sie zum Ausdruck, dass der künftige Mittelabfluss wie auch der Zeitpunkt und die Höhe des zu bezahlenden Betrags feststehen. In Ziffer 18 ihrer Beschwerdeantwort führte sie im Gegensatz dazu jedoch aus, dass sie keinen Anlass sehe, die Forderung tatsächlich zu begleichen, zumal die H. _____ noch keine Versuche unternommen habe, die Forderung gerichtlich durchzusetzen. Nach Ablauf der Verjährungsfrist werde sie dann eine Korrekturbuchung vornehmen und den ausserordentlichen Ertrag entsprechend verbuchen. Aus diesen Ausführungen der Beschwerdeführerin kann einzig folgen, dass sie nicht damit rechnet, die von der H. _____ in Rechnung gestellte Forderung tatsächlich begleichen zu müssen, womit sie den tatsächlichen Mittelabfluss als unwahrscheinlich einstuft. Folglich hätte sie die Forderung der H. _____ als Eventualverbindlichkeit einstuft, sodass die erfolgswirksame Verbuchung als Schuld in ungerechtfertigter Weise erfolgte. Da eine Eventualverbindlichkeit in den Anhang der Jahresrechnung aufzunehmen ist und keinen Eingang in die Bilanz oder die Erfolgsrechnung findet, führt eine sachlich korrekte Verbuchung als Eventualverbindlichkeit ebenfalls zu einer Aufwandminderung von Fr. 60'000.-. Somit verletzen die Beschwerdegegnerinnen kein Recht, indem sie dem steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin Fr. 60'000.- hinzurechneten.

E. 5.1

Einleitend ist festzuhalten, dass nach Art. 63 Abs. 1 Ziff. 2 lit. f StG unter anderem geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte zum steuerbaren Reingewinn der Beschwerdeführerin zählen (vgl. E. II/3.2 vorne). Damit würde eine steuerliche Aufrechnung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand auch dann in zulässiger Weise erfolgen, wenn die Buchhaltung der Beschwerdeführerin ordnungsgemäss geführt wäre. Somit ist zu klären, ob die von der Beschwerdeführerin in den beiden Konten Drittleistungen sowie Sonderleistungen und Aufträge vorgenommenen Buchungen im Zusammenhang mit der E. _____ Ltd. und der H. _____ geschäftsmässig begründet sind.

E. 5.2.1

Zum einen hat die Beschwerdegegnerin 1 einen Betrag von Fr. 80'000.- dem Gewinn der Beschwerdeführerin aufgerechnet, welcher gemäss deren Ausführungen in einer Ausleihe des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin von der E. _____ Ltd., eine im Land F. _____ ansässige Firma, gründe. In den Akten findet sich ein mit Invoice bezeichnetes Schreiben der E. _____ Ltd., worin diese ausführt, dass D. _____ für die Zeit vom 1. November 2015 bis 31. Dezember 2016 bei ihr angestellt gewesen sei. Für die Personalleihe werde der Betrag von Fr. 80'000.- in Rechnung gestellt, wofür D. _____ im Falle der ausbleibenden Zahlung durch die Beschwerdeführerin auch privat hafte. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren reichte die Beschwerdeführerin zudem einen in [...] und Englisch verfassten Arbeitsvertrag zwischen der E. _____ Ltd. und D. _____ ein, wonach Letzterer am 20. September 2015 seine Arbeit für die E. _____ Ltd. aufgenommen habe.

E. 5.2.2

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin kann nicht einzig gestützt auf die Rechnung der E. _____ Ltd. in der Höhe von Fr. 80'000.- von einer geschäftsmässig begründeten Aufwendung ausgegangen werden. Da die Beschwerdeführerin angibt, mit der im Land F. _____ ansässigen E. _____ Ltd. Geschäftsbeziehungen zu führen, liegt ein internationaler Sachverhalt vor, weshalb sie im Veranlagungsverfahren einer qualifizierten Mitwirkungspflicht unterliegt, worauf die Beschwerdegegnerinnen zu Recht hinweisen. Die Beschwerdeführerin müsste bei der von der E. _____ Ltd. und damit aus dem Ausland geltend gemachten Forderung nicht nur die E. _____ Ltd. als Empfängerin nennen, sondern die gesamten Umstände der Forderung darlegen, wozu sie die Verträge der Grundgeschäfte, allfällige Provisionsvereinbarungen sowie die lückenlose Korrespondenz mit der E. _____ Ltd. offenlegen müsste (vgl. E. II/3.4.1 vorne). Dies tut die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen nicht. So legt sie einerseits keinen schriftlichen Vertrag vor, in welchem sie die Personalleihe mit der E. _____ Ltd. vereinbarte und worin insbesondere das der E. _____ Ltd. dafür zustehende Honorar bezifferte. Andererseits wird keine Korrespondenz mit der E. _____ Ltd. offen gelegt, woraus Hinweise auf eine allenfalls mündlich getroffene Vereinbarung einer geschäftlichen Beziehung der beiden Unternehmen zu finden wären. Folglich ist kein schriftlicher Beleg in den Akten vorhanden, in welchem sich die Beschwerdeführerin verpflichten würde, D. _____ als Angestellten der E. _____ Ltd. auszuleihen und diese dafür zu entschädigen. Im Übrigen legt die Beschwerdeführerin auch nicht nachvollziehbar dar, welche in ihrem Unternehmenszweck liegenden Geschäftstätigkeiten sie im Land F. _____ ausübte und weshalb sie dafür auf im Land F. _____ ansässiges Personal angewiesen war. Dabei fällt ins Gewicht, dass die E. _____ Ltd. gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin im Bereich der Lebensmittelproduktion und des Lebensmittelvertriebs tätig ist, der Unternehmenszweck der Beschwerdeführerin jedoch im Betrieb eines Treuhandunternehmens besteht. Da die geschäftliche Tätigkeit der beiden Unternehmen nicht vergleichbar ist, ist nicht ersichtlich, welchem geschäftlich begründeten Interesse der Beschwerdeführerin die Personalleihe dienen soll. Dieser Eindruck wird dadurch verstärkt, dass die Beschwerdeführerin ausführt, der Abschluss des Arbeitsvertrags zwischen D. _____ und der E. _____ Ltd. habe einzig dazu gedient, Letzterem eine Aufenthaltsbewilligung im Land F. _____ zu beschaffen.

E. 5.2.3

Zwar macht die Beschwerdeführerin geltend, einen Teil der Forderung der E. _____ Ltd. beglichen zu haben. Dazu verweist sie auf entsprechende Buchungen in ihrer Jahresrechnung und die dazugehörigen Kontobewegungen auf ihrem Geschäftskonto, welche grösstenteils Beträge zwischen Fr. 50.- und 500.- betreffen. Werden die mit "TZ (wohl Teilzahlung) E. _____ Ltd." bezeichneten Zahlungen genauer angeschaut, zeigt sich, dass diese zu einem grossen Teil Bargeldbezüge im Ausland umfassen. Damit wird zwar belegt, dass Bargeld vom Geschäftskonto bezogen worden ist. Wofür das bezogene Geld jedoch verwendet worden ist, ergibt sich daraus nicht, womit insbesondere nicht die ratenweise Bezahlung der Rechnung der E. _____ Ltd. bewiesen wird. Weiter umfassen die bezeichneten Zahlungen auch Warenbezüge. Diese betreffen beispielsweise das Tanken von Fahrzeugen (Fr. 75.02 am 5. April 2016, Fr. 92.87 am 30. Mai 2016, Fr. 70.06 am 1. Juni 2016, Fr. 95.66 am 27. Juni 2016, Fr. 96.75 am 21. Juli 2016, Fr. 70.74 am 1. September 2016, Fr. 96.19 am 4. Oktober 2016, Fr. 84.95 am 24. November 2016) oder den Einkauf von technischen Geräten (Fr. 106.41 am 27. Januar 2016, Fr. 133.39 am 29. Februar 2016,

Fr. 182.03 am 4. März 2016, Fr. 289.83 am 22. Juli 2016). Ferner erfolgte am 29. November 2016 eine Überweisung auf ein Travel Cash Konto in der Höhe von Fr. 355.25 und am 15. Dezember 2016 eine Überweisung von Fr. 2'505.05 an J._____, die Ehefrau des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin. Es ist nicht nachvollziehbar und wird von der Beschwerdeführerin im Übrigen auch nicht belegt, inwiefern das Tanken von Fahrzeugen, der Bezug von Waren, eine Überweisung auf ein Travel Cash Konto oder aber eine Überweisung an die Ehefrau des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin die Bezahlung einer Forderung der E._____.Ltd. bezwecken soll. Es ist daher davon auszugehen, dass die von der Beschwerdeführerin als Teilzahlung bezeichneten Vorgänge auf deren Geschäftskonto keinen Zusammenhang mit der E._____.Ltd. aufweisen, zumal auch keine Bestätigung der E._____.Ltd. im Recht liegt, welche die teilweise Rückzahlung der von ihr gestellten Rechnung belegen würde. Nichts anderes ergibt sich im Übrigen auch aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die gesamte Forderung der E._____.Ltd. in der Höhe von Fr. 80'000.- dem Kontokorrent von D._____ gutschrieb und die als Teilzahlungen bezeichneten Kontobewegungen nicht vom Gesamtbetrag der Forderung abzog. Schliesslich kann die Beschwerdeführerin auch daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten, dass sie im Jahr 2016 keine Personalkosten verbuchte. Denn in dieser Zeitperiode vergrösserte sich das Kontokorrent von D._____ um gesamthaft Fr. 89'637.93. Dabei wurden unter anderem Bargeldbezüge, regelmässige Einkäufe bei Grossverteilern, Ausgaben für Krankenkassen und Versicherungen sowie Einkäufe im [...] und in Kleiderläden unter dem Konto Nr. 1145, KK Darlehen Nahestehende, verbucht. Damit finanzierte sich D._____ seinen Lebensunterhalt, womit er zwar keinen Lohn bezog, sich für seine Arbeitstätigkeit für die Beschwerdeführerin jedoch mit Natural- und Geldbezügen vom Geschäftskonto entschädigte. Folglich ist die von der E._____.Ltd. geltend gemachte Forderung aus Personalleihe im Umfang von Fr. 80'000.- nicht geschäftsmässig begründet, weshalb diese zum steuerbaren Reingewinn der Beschwerdeführerin zu zählen ist.

E. 5.3.1

Zum anderen rechnete die Beschwerdegegnerin 1 einen Betrag von Fr. 210'000.- dem Gewinn der Beschwerdeführerin hinzu, welcher gemäss deren Ausführungen aus einem Auftragsverhältnis mit der E._____.Ltd. im Zusammenhang mit einem Sachwaltermandat der Beschwerdeführerin für die G._____.AG stamme. Diesbezüglich findet sich in den Akten ein Schreiben vom 30. September 2016, in welchem die E._____.Ltd. auf eine Abmachung mit der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit einem derer Klienten (wohl der G._____.AG) verweist. Gestützt darauf habe sie von Juli 2015 bis September 2016 verschiedene Abklärungen getätigt, wofür sie einen Betrag von Fr. 210'000.- in Rechnung stelle (14 Monate à Fr. 15'000.-). Weitere Belege dazu finden sich in den Akten nicht.

E. 5.3.2

Auch betreffend diese Forderung ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin einzig gestützt auf die Rechnung der E._____.Ltd. in der Höhe von Fr. 210'000.- nicht von einer geschäftsmässig begründeten Aufwendung auszugehen. Denn es handelt sich wiederum um eine Forderung der E._____.Ltd. und damit einer im Land F._____ ansässigen Unternehmung, womit die Beschwerdeführerin auch bei diesem internationalen Sachverhalt einer qualifizierten Mitwirkungspflicht untersteht. Die Beschwerdeführerin müsste nicht nur die E._____.Ltd. als Empfängerin nennen, sondern die gesamten Umstände der Forderung darlegen, wozu sie die Verträge der Grundgeschäfte, allfällige

Provisionsvereinbarungen sowie die lückenlose Korrespondenz mit der E. _____ Ltd. offenlegen müsste (vgl. E. II/3.4.1 und 5.2.2 vorne). Dies tut die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen nicht, sodass kein schriftlicher Beleg in den Akten vorhanden ist, wonach sich die Beschwerdeführerin verpflichten würde, die E. _____ Ltd. für eine Geschäftstätigkeit zu beauftragen und diese dafür zu entschädigen. Insofern die Beschwerdeführerin versucht, dieses Nichtbefolgen der ihr obliegenden Mitwirkungspflicht mit dem Berufsgeheimnis zu rechtfertigen, ist ihr zu entgegnen, dass sie weder als Treuhänderin noch als Sachwalterin dem Anwaltsgeheimnis als strafrechtlich geschütztem Berufsgeheimnis untersteht (vgl. Art. 2 i.V.m. Art. 13 des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte vom 23. Juni 2000 [BGFA] und Art. 321 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB]); Adrian Staehlin et al., Zivilprozessrecht, Zürich 2019, 3. A., § 30 Rz. 48; vgl. auch Niklaus Oberholzer, in Marcel Alexander Niggli [Hrsg.], Basler Kommentar zum Strafrecht, 2018, Art. 321 N. 3 ff.). Folglich ist ihr eine Mitwirkung und damit eine Offenlegung ihrer geschäftlichen Tätigkeit, insbesondere als Sachwalterin für die G. _____ AG, sowie ihrer allfälligen Geschäftsbeziehung mit der E. _____ Ltd. im Steuerverfahren zumutbar.

E. 5.3.3

Zudem ist erneut festzuhalten, dass die E. _____ Ltd. gemäss den Vorbringen der Beschwerdeführerin im Bereich des Lebensmittelhandels tätig ist. Die G. _____ AG bezweckt gemäss deren Handelsregistereintrags hingegen die Herstellung und den Verkauf von Einrichtungen und Möbeln. Daher ist – ohne entsprechend nachvollziehbare Erläuterung und Offenlegung der vereinbarten Tätigkeiten durch die Beschwerdeführerin – nicht ersichtlich, inwiefern die Beschwerdeführerin in ihrer Tätigkeit als Sachwalterin für die G. _____ AG auf die Unterstützung der E. _____ Ltd. angewiesen war. Jedenfalls genügt der pauschale Hinweis der Beschwerdeführerin darauf, dass die E. _____ Ltd. sie in einem [...] Rechtsstreit unterstützt sowie ihr örtliche Arbeitskräfte vermittelt habe, nicht, um die geschäftsmässige Begründetheit der von der E. _____ Ltd. in Rechnung gestellten Forderung von Fr. 210'000.- zu belegen. Daran ändert auch der Hinweis der Beschwerdeführerin, im Land F. _____ werde alles mündlich vereinbart, nichts. Denn die Beschwerdeführerin als in der Schweiz domizilierte juristische Person untersteht nach Art. 779 OR i.V.m. Art. 957 Abs. 1 Ziff. 2 OR den hiesigen Buchführungsvorschriften. Gemäss dem Belegprinzip hat die Beschwerdeführerin für jede vorgenommene Buchung einen nachvollziehbaren Buchungsbeleg anzulegen. Dafür gilt das Prinzip der klaren sachlichen Zuordnung und der Greifbarkeit: Der Revisor oder ein pflichtbewusster Verwaltungsrat, der den Dingen nachgeht, muss die wesentlichen Belege hinter einer Buchung ohne Weiteres finden können, in lückenloser Folge bis zurück zum auslösenden wirtschaftlichen oder rechtlichen Sachverhalt. Alle für eine bestimmte Buchung entscheidenden schriftlichen Unterlagen sind aufzubewahren, wozu eben auch geschäftsrelevante Verträge oder andere geschäftsrelevante Dokumente gehören (Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, Zürich 2019, 2. A., N. 88 f., 98; vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2015.00027 vom 24. Juni 2015 E. 6.3). Folglich ist es offensichtlich nicht unverhältnismässig, wenn die Beschwerdegegnerin 1 verlangte, den der Buchung von Fr. 210'000.- zugrundeliegenden Vertrag oder aber zumindest damit im Zusammenhang stehende Korrespondenz einzusehen. Denn die Beschwerdeführerin ist verpflichtet, entsprechende Unterlagen als auslösenden geschäftlichen Sachverhalt in ihren Geschäftsbüchern abzulegen und diese Belege aufzubewahren. Somit hat die Beschwerdeführerin die aus ihrer pflichtwidrigen

Verweigerung ihrer Mitwirkung entstehenden Folgen zu tragen. Die Beschwerdegegnerinnen sind damit zu Recht davon ausgegangen, dass die von der E._____Ltd. gestellte Rechnung in der Höhe von Fr. 210'000.- nicht geschäftsmässig begründet ist.

E. 5.3.4

Der von der E._____Ltd. geforderte Betrag von Fr. 210'000.- betrifft gemäss deren Ausführungen Aufwendungen aus dem Jahr 2015 wie auch aus dem Jahr 2016. Da die E._____Ltd. den Gesamtbetrag am 30. September 2016 in Rechnung stellte, ist davon auszugehen, dass sie nicht bereits im Jahr 2015 eine Rechnung für die in dieser Periode angefallenen Aufwendungen versandte. Somit realisierte sich im Jahr 2016 der Gesamtaufwand von Fr. 210'000.-, weshalb dieser vollumfänglich in die Jahresrechnung 2016 aufzunehmen war (Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch, Art. 58 N. 50). Zuzustimmen ist der Beschwerdeführerin jedoch insoweit, als dass sie im Jahr 2016 eine Rückstellung von Fr. 20'000.- auflöste, welche sie in einem vorangegangenen Jahr aufgrund des Sachwaltermandats der G._____AG bildete. Dies ist bei der Aufrechnung des nicht geschäftsmässig begründeten Aufwands in Abzug zu bringen. Somit ist der Betrag von Fr. 190'000.- dem steuerbaren Reingewinn hinzuzurechnen.

E. 5.4.1

Weiter rechnete die Beschwerdegegnerin 1 einen Betrag von Fr. 60'000.- dem steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin hinzu, welcher gemäss deren Ausführungen in einer Vermittlungstätigkeit der H._____ für die Beschwerdeführerin gründe. Diesbezüglich findet sich in den Akten eine Rechnung vom 14. Juni 2016 über den Betrag von Fr. 60'000.- und eine Rechnung vom 20. Mai 2016 über den Betrag von Fr. 1'000.- sowie deren Deutsch-Übersetzung. Weitere Belege sind in den Akten nicht vorhanden.

E. 5.4.2

Auch betreffend diese Forderung ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin einzig gestützt auf die Rechnung der H._____ nicht von einer geschäftsmässig begründeten Aufwendung auszugehen. Denn es handelt sich abermals um eine Forderung einer im Land F._____ ansässigen Unternehmung und damit um einen internationalen Sachverhalt, womit die Beschwerdeführerin auch diesbezüglich einer qualifizierten Mitwirkungspflicht untersteht. Dennoch legt die Beschwerdeführerin die gesamten Umstände der behaupteten Geschäftsbeziehung, die der Rechnung zugrundeliegende vertragliche Vereinbarung wie auch die dazugehörige Korrespondenz nicht offen, obwohl sie keinem strafrechtlich geschützten Berufsgeheimnis untersteht, welches allenfalls ihre Verweigerung der Mitwirkung rechtfertigen könnte. Somit ist mit Ausnahme der Rechnung der H._____ abermals kein schriftlicher Beleg in den Akten zu finden, welcher die geschäftsmässige Begründetheit der von der H._____ geltend gemachten Forderung belegen könnte. Folglich verletzte die Beschwerdeführerin wiederum die ihr obliegende Mitwirkungspflicht (vgl. E. II/5.2.2 und 5.3.2 vorne), was die Beschwerdegegnerinnen zu Recht zu Lasten der Beschwerdeführerin würdigten.

E. 5.4.3

Hinzu kommt bei der vorliegend in Frage stehenden Forderung der H._____, dass diese von der Beschwerdeführerin bestritten und damit als ungerechtfertigt angesehen wird. Dennoch hat die Beschwerdeführerin die gesamte Forderung ungeschmälert in ihre Jahresrechnung aufgenommen, ohne Hinweis darauf, dass sie diese als nicht berechtigt

ansieht. Dabei weist die Beschwerdeführerin grundsätzlich zu Recht daraufhin, dass nach Art. 959 Abs.

E. 5.5

Schliesslich rechnete die Beschwerdegegnerin 1 einen Betrag von Fr. 25'268.- aufgrund von doppelt verbuchten Aufwendungen dem steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin hinzu. Dabei bestreitet die Beschwerdeführerin nicht, den vorgenannten Aufwand doppelt in ihre Buchhaltung aufgenommen zu haben. Sie ist jedoch der Ansicht, dass die Beschwerdegegnerin 1 im Rahmen der Aufrechnung auch die auf dem Konto Nr. 4260 verbuchten Aufwandminderungen hätte berücksichtigen müssen. Diesem Einwand ist zu entgegen, dass die geltend gemachte Aufwandminderung auf dem Konto Nr. 4260 keinen sachlichen Zusammenhang mit der von der Beschwerdeführerin eingestandenen doppelten Aufwandverbuchung aufweist. So hat die Beschwerdeführerin eine Aufwandminderung insbesondere im Umfang von Fr. 49'046.56 erfolgswirksam verbucht, indem sie ein Schadenereignis mit dem Titel "Kred. [...]" ausbuchte. Der doppelt verbuchte Aufwand gründet hingegen darin, dass die Beschwerdeführerin dem Kontokorrent von D. _____ die gesamte Forderung der E. _____ Ltd. von Fr. 80'000.- belastete, hingegen darauf verzichtete, die mit "TZ E. _____ Ltd." verbuchten Aufwände gutzuschreiben. Folglich korrigierte die Beschwerdegegnerin 1 die vorgenommene Doppelbuchung mittels Aufrechnung des doppelt verbuchten Betrags von Fr. 25'268.- zu Recht.

E. 6

Zusammenfassend hat die Beschwerdegegnerin 2 die Forderungen der E. _____ Ltd. in der Höhe von Fr. 80'000.- und Fr. 210'000.- sowie die Forderung der H. _____ von Fr. 60'000.- zu Recht als nicht geschäftsmässig begründet eingestuft. Folglich sind diese – mit Ausnahme der aufgelösten Rückstellung von Fr. 20'000.- – dem steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin hinzuzurechnen. Ebenso erfolgte die Aufrechnung von Fr. 25'268.- rechtmässig. Die Beschwerde ist somit teilweise gutzuheissen und der Entscheid der Beschwerdegegnerin 2 vom 18. November 2019 ist insofern zu korrigieren, als dass dem steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin unter dem Titel "Forderung der E. _____ Ltd. aus dem Nachlassverfahren der G. _____ AG" Fr. 190'000.- hinzuzurechnen sind. III. 1. Nach Art. 134 Abs. 1 lit. c VRG hat die Partei, welche im Beschwerdeverfahren unterliegt, die amtlichen Kosten zu tragen. Da die Beschwerdeführerin mit ihren Begehren grösstenteils nicht durchdringt, sind ihr die pauschalen Gerichtskosten von Fr. 1'000.- aufzuerlegen. Diese sind mit dem von ihr bereits in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. 2. Eine Parteientschädigung steht der Beschwerdeführerin aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (vgl. Art. 138 Abs. 2 VRG). Soweit die Beschwerdegegnerin 1 eine Parteientschädigung beantragt, ist sie darauf hinzuweisen, dass die Beantwortung von Rechtsmitteln zu ihrem angestammten Aufgabenbereich gehört, weshalb Behörden in der Regel keine Entschädigung zugesprochen wird, ausgenommen im Klageverfahren oder wenn besondere Umstände dies rechtfertigen (Art. 138 Abs. 4 VRG). Die Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Zusprechung einer Parteientschädigung an die Beschwerdegegnerin 1 sind vorliegend nicht erfüllt.