

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00086 vom 28. Mai 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-05-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_SB.2024.00086](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2024.00086)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00086 du 28 mai 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00086 del 28 maggio 2025

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 2010-2012. Vor Verwaltungsgericht sind nur die Steuerperioden 2010 und 2011 sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2012 strittig (E. 3). Es gibt keine Verpflichtung, alle Akten eines vorangegangenen Nachsteuerverfahrens in spätere Steuerverfahren zu überführen. Auf wesentliche Erwägungen aus früheren Nachsteuerentscheidungen kann verwiesen werden, ohne dass sämtliche Originalunterlagen beigelegt werden müssen. Das kantonale Steueramt stützte sich zu Recht auf die Jahresabschlüsse und Revisionsberichte der Steuerperioden 2010-2012. Die Begründung des Steueramts war nachvollziehbar und eigenständig, nicht lediglich eine pauschale Verweisung auf frühere Verfahren (E. 3). Eine mögliche Gehörsverletzung wurde durch die nachträgliche Stellungnahme der Pflichtigen geheilt (E. 4.4). Die Vorinstanz hat die Einspracheschrift der Pflichtigen zu Recht als eine umstandsgemäss knapp hinreichend begründete Einsprache gewürdigt (E. 5). Das vorgelegte Kommissionsmodell konnte weder in wirtschaftlicher noch in steuerlicher Hinsicht überzeugend begründet werden. Ihm ist eine steuerliche Anerkennung zu versagen (E. 6). Die Steuerfaktoren in den Einspracheentscheiden sind zu bestätigen und von den beantragten Zeugeneinvernahmen ist abzusehen (E. 7). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 5.1

Sodann rügt die Pflichtige, dass für die Steuerperiode 2010 eine Prozessvoraussetzung beim kantonalen Steueramt gefehlt habe, weshalb dieses keine materielle Beurteilung hätte vornehmen dürfen. So habe die Einsprache der Pflichtigen die formellen Anforderungen an eine Begründung der Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung nicht in ausreichendem Masse erfüllt und sei lediglich als Gesuch um Frister Streckung zu werten gewesen. Aus diesem Grund sei der Einspracheentscheid pro 2010 vom 18. Oktober 2023 sowie der Rekursentscheid vom 12. Juli 2024 unter Bestätigung der in der ursprünglichen Ermessenseinschätzung vom 23. März 2012 festgesetzten Steuerfaktoren aufzuheben.

### E. 5.2.1

Steuerpflichtige müssen laut § 135 Abs. 1 StG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Sie müssen unter anderem das amtliche Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (vgl. § 133 Abs. 2 StG). Werden diese Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (§ 139 Abs. 2 StG). Gleiches gilt im Bereich der direkten Bundessteuer (Art. 130 Abs. 2

DBG). Eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 140 Abs. 2 StG).

### **E. 5.2.2**

Der Steuerpflichtige kann die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung grundsätzlich auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt dartun und beweisen, womit die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung entfallen, weil die Steuerfaktoren einwandfrei ermittelt werden können. Ist ihm dies nicht möglich, so bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch steht ihm noch der Nachweis offen, dass die getroffene Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist (Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 48 N. 46; dieselben, Kommentar DBG, Art. 132 N. 39). "Offensichtlich unrichtig" ist eine Schätzung, wenn sie sachlich nicht begründbar ist, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann. Offensichtlich unrichtig ist demzufolge eine Schätzung, die auf missbräuchlicher Betätigung des Schätzungsermessens beruht, das heisst, willkürlich ist (Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 48 N. 59; dieselben, Kommentar DBG, Art. 132 N. 52; vgl. auch VGr. 27. März 024, SB.2023.00051/52, E. 5.4). Das Erfordernis, wonach eine Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung zu begründen ist und allfällige Beweismittel nennen muss, ist nach der Rechtsprechung nicht bloss Ordnungsvorschrift, sondern eine Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGE 131 II 548 E. 2.3; 123 II 552 E. 4c; BGr, 29. Januar 2020, 2C\_404/2019, E. 2.2; BGr, 30. Januar 2014, 2C\_555/2013, E. 2.5).

### **E. 5.2.3**

Auf die Einsprache einer steuerpflichtigen Person, die nach Ermessen veranlagt worden ist und die mit der Einsprache die unterlassenen Mitwirkungshandlungen nicht nachholt, obschon ihr das möglich wäre, ist nicht einzutreten (vgl. BGr, 29. Januar 2020, 2C\_404/2019, E. 2.3; BGr, 20. März 2017, 2C\_924/2016 und 2C\_925/2016, E. 3.2.3). Auf verspätete oder im genannten Sinn unzureichend begründete Einsprachen wird nur eingetreten, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass die Einsprache innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde (§ 129 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 15 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]; Art. 133 Abs. 3 DBG). Etwaige zu niedrige Einschätzungen sind im Nachsteuerverfahren oder ggf. im Rahmen eines Bussenverfahrens zu korrigieren (VGr, 31. Januar 2018, SB.2017.00122, E. 2.4).

### **E. 5.3.1**

Mit Einschätzungsverfügung vom 23. März 2012 nahm das kantonale Steueramt eine Ermessenseinschätzung der Pflichtigen für die Steuerperiode 2010 vor, da die Pflichtige trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatte. Am 28. März 2012 erhob die Pflichtige Einsprache und beantragte eine Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung unter Verweis auf eine vorsorglich eingereichte Selbstanzeige wegen nicht deklarierten Vermögens als Begründung. Nach weiteren Abklärungen wies das Steueramt die Einsprache ab und nahm eine höhere Einschätzung vor. Die Vorinstanz stellte am 6. Mai 2024 in einer prozessleitenden Verfügung fest, dass die Einsprache formell

unzureichend war und als Fristerstreckungsgesuch gewertet werden musste, wodurch das kantonale Steueramt auf die Einsprache nicht hätte eintreten dürfen und die Höhereinschätzung pro 2010 entfalle. Das kantonale Steueramt argumentierte in seiner Stellungnahme vom 21. Mai 2024 nach Gewährung des rechtlichen Gehörs hierzu, dass vorliegend eine spezielle Ausgangssituation bestehe, bei welcher die Pflichtige auf das Nachsteuerverfahren 2001–2009 Bezug genommen habe. Zudem sei das Eintreten auf die Einsprache notwendig gewesen, um eine Unterbesteuerung zu vermeiden, zumal aus der eingereichten Selbstanzeige klar hervorgehe, dass eine Unterbesteuerung aufgrund unvollständiger Verbuchung sowohl von Einnahmen und Ausgaben als auch dem Kapital erfolgt sei und es nicht Sinn und Zweck von Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG sein könne, eine materiell korrekte Besteuerung durch Erlass eines Nichteintretensentscheids zu verunmöglichen. Sodann wäre eine Nachsteuer für die Steuerperiode 2010 an der Voraussetzung einer neuen Tatsache gescheitert, weil der Dienstabteilung für Spezialdienste im Zeitpunkt der Veranlagungsverfügung bzw. des Einschätzungsentscheids die Tatsache der zu tiefen Ermessenseinschätzung bekannt gewesen sei. Ebenfalls sei darauf hinzuweisen, dass die Abteilung Division Bau im Zeitpunkt des Einschätzungsentscheides bzw. der Veranlagungsverfügung keine Kenntnisse über die Selbstanzeige gehabt habe. Die Pflichtige widersprach diesem Standpunkt und verwies auf die zeitliche Abfolge der Ereignisse, wonach die Selbstanzeige bereits im Jahr 2011 eingereicht worden war, bevor die Einschätzungsentscheide ergingen. Nach eingehender Prüfung entschied die Vorinstanz in ihrer Entscheidung vom 12. Juli 2024 schliesslich, dass die Einsprache vom 28. März 2012 der Pflichtigen als umstandsgemäss knapp hinreichend begründet zu werten sei.

### **E. 5.3.2**

Die Vorinstanz hatte im Zusammenhang mit der Steuerperiode 2010 von Amts wegen die Frage zu klären, ob das kantonale Steueramt die Einsprache vom 28. März 2012 überhaupt hätte entgegennehmen und materiell behandeln dürfen. Gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG und § 140 Abs. 2 StG ist nämlich für eine materielle Behandlung der Einsprache eine hinreichende Begründung erforderlich und stellt zugleich eine Prozessvoraussetzung dar (BGr, 17. November 2022, 2C\_295/2022, E. 4.2.1; BGr, 22. Dezember 2021, 2C\_61/2021, E. 4; BGr, 10. Mai 2017, 2C\_30/2017, E. 2.2.3). Hat die Vorinstanz übersehen, dass es an einer Prozessvoraussetzung fehlte, und hat sie materiell entschieden, ist dies im Rechtsmittelverfahren von Amts wegen zu berücksichtigen mit der Folge, dass der angefochtene Entscheid aufgehoben wird (BGE 132 V 93 E. 1.2).

### **E. 5.3.3**

Unbestritten ist, dass die Pflichtige trotz öffentlicher Aufforderung und Mahnung vom 16. Januar 2012 keine Steuererklärung für die Steuerperiode 1.7.2009–30.6.2010 eingereicht hat. Das kantonale Steueramt schätzte sie deshalb am 23. März 2012 zu Recht nach pflichtgemässen Ermessen ein. Soweit es sich um Fälle von Ermessenseinschätzungen handelt und die steuerpflichtige Person gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG beweisführungsbelastet ist, darf von ihr grundsätzlich erwartet werden, dass sie mit der Einsprache eine Steuererklärung einreicht oder die steuerlich relevanten Verhältnisse in anderer Art und Weise substantiiert darlegt (BGr, 22. Dezember 2021, 2C\_61/2021, E. 4.4). Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht. Vorliegend vermochte die Pflichtige selbst innert der Einsprachefrist keine entsprechende Steuererklärung einzureichen. Hierzu verwies sie in ihrer Eingabe vom 28. März 2012 auf

ihre eingereichte Selbstanzeige vom 21. September 2011, welche mit den entsprechenden Akten zur Untermauerung ihres Vorbringens dem Steueramt aufgrund des Nachsteuerverfahrens bereits vorlagen. Aus den eingereichten Unterlagen geht ausdrücklich hervor, dass aufgrund des Ablebens von H, welcher zugleich Alleinaktionär sowie alleinig für die Pflichtige tätig war, das gesamte Wissen bzw. zumindest ein Grossteil des Wissens über die Pflichtige verloren ging. Aus diesem Grund ersuchte sie um Fristerstreckung, damit die neu eingesetzten Verwaltungsräte sowie die Erbinnen sich vorerst ein Bild über die gesamte Situation verschaffen und die zahlreichen Akten sichten sowie die Geschäftsvorgänge verstehen können. Da es den neu eingesetzten Verwaltungsräten der Pflichtigen bis dahin aus nachvollziehbaren und belegten Gründen weder möglich war, eine entsprechende Steuererklärung noch eine Jahresrechnung einzureichen, wertete das kantonale Steueramt die vorliegenden Umstände als spezielle Situation.

#### **E. 5.3.4**

Der Auffassung des kantonalen Steueramts ist aus den nachfolgenden Gründen zu folgen. Zwar trifft es zu, dass die Einsprache vom 28. März 2012 unter normalen Umständen die Anforderungen an eine hinreichende Begründung nicht erfüllt hätte. Aufgrund der Bezugnahme auf die Selbstanzeige in der Einspracheschrift, die auf eine Unterbesteuerung aufgrund unvollständiger Buchführung hinwies, oblag es dem Steueramt, die eingereichten Akten betreffend das Nachsteuerverfahren 2001–2009, die dem kantonalen Steueramt bereits vorlagen, zu würdigen. Dies bereits deshalb, weil die Pflichtige mit dem Verweis auf die Selbstanzeige auch die damit zusammenhängenden umfassenden Beweismittel nannte. Diese belegen schliesslich, dass die Pflichtige wie behauptet zum damaligen Zeitpunkt aus objektiver Sicht nicht in der Lage war, die erforderliche Mitwirkungshandlung – namentlich die vollständige Einreichung einer ordnungsgemäss ausgefüllten Steuererklärung mit einem handelsrechtlich korrekten Jahresabschluss – fristgerecht zu erbringen. Diese Unfähigkeit gründete in einer faktischen Unkenntnis der relevanten Buchungs- und Geschäftsunterlagen, welche infolge des Ablebens des vormaligen Alleinaktionärs und operativ tätigen Geschäftsführers sowie der anschliessenden organisatorischen Neuordnung der Gesellschaft nicht sofort rekonstruierbar waren. Die neu eingesetzten Gesellschaftsorgane waren mangels betrieblicher Übersicht (noch) nicht in der Lage, die steuerlich relevanten Informationen zusammenzustellen, weshalb sie während dieser Zeit auch mit dem Steueramt ■ Abteilung Spezialdienste ■ kooperierten. Die Pflichtige war demnach in ihrer Erklärungspflicht nicht aus Nachlässigkeit säumig, sondern infolge struktureller und faktischer Informationsdefizite, deren Ursprünge ausserhalb ihres damaligen Einflussbereichs lagen. Das Vorliegen einer speziellen Situation kann in Anbetracht dieser Umstände nicht von der Hand gewiesen werden. Sodann ist der Vorinstanz beizupflichten, dass die Einsprache der Pflichtigen so ausgestaltet wurde, dass die Veranlagungsbehörde mit dem Verweis auf das Nachsteuerverfahren ohne Schwierigkeiten erkennen konnte, dass die Ermessenseinschätzung mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. "offensichtlich unrichtig" und eine erneute Überprüfung der ursprünglichen Schätzung unumgänglich war (BGr, 22. Dezember 2021, 2C\_61/2021, E. 4.1 mit Hinweisen). Dies insbesondere, weil die Pflichtige selbst in einem am 28. Februar 2012 präsentierten und auf annäherungsweise Annahmen basierenden Lösungsvorschlag für die Steuerperiode 2010 einen steuerbaren Reingewinn von Fr. auswies.

#### **E. 5.3.5**

Gesamthaft ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Einspracheschrift der Pflichtigen vom 28. März 2012 als eine umstandsgemäss knapp hinreichend begründete Einsprache gewürdigt hat. Grundsätzlich ist das Einspracheverfahren ein fortgesetztes Veranlagungsverfahren. Die Steuerbehörde kann und muss im Grundsatz die Steuerfaktoren vollumfänglich überprüfen und neu würdigen. Die Steuerbehörde ist zwar nicht verpflichtet, unbestrittene Tatsachenfeststellungen abzuklären. Sie ist jedoch sehr wohl berechtigt, dies zu tun. So ist sie auch berechtigt, eine Ermessensveranlagung auf die Steuerfaktoren als Ganzes oder andere Bestandteile dieser Faktoren auszudehnen (vgl. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, Steuerverfahrensrecht, § 22 N 1 ff.). Da es für eine "normale" Einsprache keine Begründung braucht (und die Steuerbehörde also die ganze Veranlagung prüfen und auch eine reformatio in peius vornehmen kann), wäre ihr das ■ nach Argumentation der Pflichtigen ■ bei mangelnder Begründung einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung verwehrt, auch wenn die Mangelhaftigkeit der Ermessensveranlagung offensichtlich ist. Dass nun aber eine gehörig mitwirkende steuerpflichtige Person letztlich schlechter gestellt ist als eine säumige Person, leuchtet nicht ein.

### **E. 6.1**

Im Eventualantrag beanstandet die Pflichtige den Bestand der von der kantonalen Steuerverwaltung aufgerechneten Gewinne für die Jahre 2010 und 2011 sowie die aufgerechneten Gewinnvorwegnahmen für das Jahr 2012.

#### **E. 6.2.1**

Es besteht zwar Einigkeit darüber, dass beide Parteien anfänglich davon ausgingen, dass die Pflichtige ihr Geschäft in den relevanten Steuerperioden in eigenem Namen und auf eigene Rechnung führte, weshalb sie das Geschäftsmodell "Marge" anwendeten. Ebenso unstrittig ist, dass beide Parteien ursprünglich davon ausgingen, dass die Einnahmen, Ausgaben und Vermögenswerte (einschliesslich verschiedener Konten) der Pflichtigen nicht vollständig in der Buchhaltung erfasst und ordnungsgemäss deklariert wurden und dass verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Vorteile an den Alleinaktionär gezahlt wurden. Zu einem späteren Zeitpunkt machte die Pflichtige schliesslich geltend, dass sie ihr Geschäft entgegen der früheren Selbstanzeige nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, sondern im eigenen Namen und auf fremde Rechnung (Kommissionsgeschäft) betrieben habe. Aus diesem Grund bestreitet die Pflichtige nach wie vor das Vorliegen des Geschäftsmodells "Marge", welches steueramtlich der angefochtenen Ermessenseinschätzung zugrunde gelegt wurde.

#### **E. 6.2.2**

Sodann rügt die Pflichtige wiederholt, dass sowohl die kantonale Steuerverwaltung als auch die Vorinstanz ihre Einschätzungen wesentlich auf die Ergebnisse des Nachsteuerverfahrens für die Steuerjahre 2001–2009 stützen. Nach Auffassung der Pflichtigen könne den damaligen Erkenntnissen keine präjudizielle Wirkung beigemessen werden, da die Beurteilung des Geschäftsmodells im Nachsteuerverfahren unter eingeschränkter gerichtlicher Kognition erfolgt und entscheidungswesentliche Beweismittel unzulässigerweise unbeachtet geblieben seien. Die Pflichtige verweist auf eine Vielzahl von Dokumenten, welche das Kommissionsmodell stützen würden, jedoch bislang ■ namentlich im Nachsteuerverfahren ■ nicht angemessen berücksichtigt worden seien. Besonderes Gewicht misst sie der Befragung von K (ehemaliger Verwaltungsrat,

Geschäftsführer und Buchhalter) sowie L (ehemaliger Treuhänder der P AG) bei, deren Aussagen zentrale Aufschlüsse über die tatsächlichen geschäftlichen Abläufe und die wirtschaftliche Berechtigung der Transaktionen geben könnten. Die Pflichtige kritisiert, dass diese Beweisofferten im bisherigen Verfahren zu Unrecht abgelehnt worden seien. Darüber hinaus bringt sie vor, dass unter Würdigung sämtlicher vorliegender Beweismittel das Vorliegen eines Kommissionsmodells als erwiesen zu gelten habe. Eine entsprechende Kommissionsvereinbarung liege vor, das Geschäftsmodell sei im Rahmen einer Buchprüfung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ohne Beanstandung geblieben, und die Buchhaltung der Pflichtigen bilde das Kommissionsmodell konsistent und korrekt ab. Entgegen der Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung liege daher keine Unterbesteuerung vor; die fraglichen Konten und Zahlungsflüsse seien zutreffend nicht als Eigenumsätze erfasst worden. Zudem betont die Pflichtige, dass sie ihren Sorgfaltspflichten nachgekommen sei. Nach dem unerwarteten Tod des Alleinaktionärs habe sie unverzüglich eine Selbstanzeige eingereicht, um durch eine vollständige Sachverhaltsaufarbeitung Rechtssicherheit zu schaffen. Mit fortschreitender Rekonstruktion sei erkennbar geworden, dass ein Kommissionsmodell vorlag, woraufhin dies den Steuerbehörden unverzüglich gemeldet worden sei. Aus Sicht der Pflichtigen verkenne die Vorinstanz den zugrunde liegenden Sachverhalt und ziehe daraus unzutreffende rechtliche Schlüsse. Die von der kantonalen Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung sei gestützt auf den Bericht zur Bücherrevision für die Jahre 2010–2012 als unbegründet zu qualifizieren. Bei richtiger Anerkennung des Kommissionsmodells entfielen die geltend gemachten Gewinnaufrechnungen vollständig.

### **E. 6.3**

Da je nach Bejahung des Geschäftsmodells ■ "Kommission" oder "Marge" ■ die Margenkorrekturen des Steueramts unrechtmässig und die Jahresrechnungen handelsrechtswidrig sein könnten, drängt sich vorliegend eine Prüfung des Geschäftsmodells der Pflichtigen auf.

#### **E. 6.4.1**

Die Kommission stellt einen qualifizierten fiduziarischen Rechtshandlungsauftrag dar und ist insoweit ein gesetzlich ausgeformter Fall der Treuhand (Georg Gautschi, Berner Kommentar, Band VI/2. Abteilung, 6. Teilband, Bern 1962, Vorbemerkungen zu Art. 425 OR N. 1). Der Kommissionär als Treuhänder tritt gegen aussen als Rechtsträger auf, während das Rechtsgeschäft dem Kommittenten als Treugeber zugutekommen soll, was ein Rechtsgeschäft in eigenem Namen, aber auf fremde Rechnung darstellt (Art. 425 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR]). Gemäss langjähriger bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht die natürliche Vermutung, dass nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge Rechtsgeschäfte, welche in eigenem Namen abgeschlossen werden, auch auf eigene Rechnung getätigt werden. Aufgrund dessen sind die Steuerbehörden berechtigt, Rechtsverhältnisse und deren Rechtsfolgen vorbehaltlich des Widerlegungsbeweises demjenigen anzurechnen, auf dessen Namen sie lauten. Von diesem Grundsatz kann ausnahmsweise abgewichen werden, sofern ein Treuhandverhältnis besteht, dessen Nachweis nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie der Steuerpflichtige zu verantworten hat. Die Behauptung, ein im eigenen Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft sei treuhänderisch für einen Dritten abgeschlossen worden, darf nach der Praxis unberücksichtigt gelassen werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen ist. Das gilt besonders dann, wenn internationale Rechtsverhältnisse infrage

stehen. Diese entziehen sich weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden, weshalb an den Nachweis strenge Anforderungen zu stellen sind (BGr, 30. Januar 2019, 2C\_631/2017, E. 2.1; BGr, 25. August 2017, 2C\_148/2016, E. 8.1; BGr, 29. Januar 2015, 2C\_24/2014, E. 4.3.1; BGr, 1. Mai 2013, 2C\_1120/2012, E. 3.2.2; BGr, 4. März 2008, 2C\_387/2007, E. 4; BGr, 12. April 2001, 2A.524/2000, E. 4b). Das Merkblatt "Treuhandverhältnisse" der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Oktober 1967 (Nachdruck 1993) gilt als administrative Weisung. Die Erfüllung der darin aufgestellten formellen Erfordernisse ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht unabdingbare Voraussetzung, doch ist in jedem Fall ein eindeutiger Nachweis erforderlich (ASA 68, 746 E. 3a; s. auch ASA 65, 397 E. 2b; 60, 558 E. 2b). Folgende Bedingungen müssen erfüllt sein: 1) Es müssen schriftliche Abmachungen aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen; 2) das Treugut muss im Vertrag genau umschrieben sein; 3) dem Treuhänder dürfen aus der Anlage, Verwaltung und Veräusserung des Treuguts keine Risiken erwachsen; 4) der Treuhänder soll vom Treugeber eine Entschädigung (Treuhandkommission) erhalten, die den für derartige Dienstleistungen handelsüblichen Ansätzen entspricht und im Vertrag genau festzuhalten ist; 5) das Treugut muss in der Bilanz des Treuhänders klar als solches ersichtlich sein; 6) über das Treugut sowie die Ansprüche und Verpflichtungen des Treugebers sind in der Buchhaltung des Treuhänders besondere Konti zu eröffnen und zu führen.

#### **E. 6.4.2**

Dem Vorbringen der Pflichtigen, wonach die Vorinstanz sowie das kantonale Steueramt ihre Einschätzungen wesentlich auf die Ergebnisse des Nachsteuerverfahrens für die Steuerjahre 2001–2009 stützten, den damaligen Erkenntnissen aber keine bindende Wirkung beigemessen werden könne, ist nicht zu folgen. Wie bereits hiavor in der Erwägung 4.1.3 thematisiert, weist die Pflichtige in den vorliegend strittigen Steuerperioden eine identische geschäftliche Struktur wie in den Steuerperioden 2001–2009 auf. Die Erwägung der Vorinstanz, dass den Erkenntnissen des Verwaltungs- und Bundesgerichts im Nachsteuerverfahren zwar keine rechtsverbindliche Wirkung für die nachfolgenden Steuerperioden zukommt, jedoch im vorliegenden Fall auch für die strittigen Geschäftsjahre von grundlegender Bedeutung sind, ist nicht zu beanstanden. Das Verwaltungsgericht hat sich bereits im Urteil SR.2020.00022/23 vom 16. Juni 2021 vertieft mit den Merkmalen der beiden Geschäftsmodelle "Marge" und "Kommission" sowie deren Nachweisführung auseinandergesetzt. Dieses Urteil ist vom Bundesgericht auch vollumfänglich bestätigt worden (vgl. BGer, 27. Januar 2022, 2C\_688/2021). Diese rechtlichen Erwägungen sind daher weiterhin einschlägig und können uneingeschränkt herangezogen werden. Soweit die Pflichtige vorliegend auf eine Vielzahl von Dokumenten verweist, welche das Kommissionsmodell stützen würden, jedoch bislang ■ namentlich im Nachsteuerverfahren ■ nicht angemessen berücksichtigt worden seien, vermag sie keine anderslautende Schlussfolgerung zu bewirken. Die Pflichtige beschränkt sich im Wesentlichen darauf, bereits vorgebrachte und überprüfte Argumente zu wiederholen sowie bestehende Dokumente erneut einzureichen. Besonders auffällig ist, dass nach wie vor wesentliche Unterlagen fehlen. So liegt weiterhin kein schriftlicher Treuhand- oder Kommissionsvertrag vor, was eine wesentliche Lücke in der Beweisführung darstellt, zumal für das Verwaltungsgericht in ihrem Nachsteuerentscheid insbesondere das Fehlen eines schriftlich abgeschlossenen Kommissionsvertrags sowie die Tatsache, dass eine handelsrechtliche Erfassung des behaupteten Kommissionsgeschäfts in der Buchführung unterblieben ist, ausschlaggebend war. Auch die unterlassene buchhalterische Erfassung deutet darauf hin,

dass eine Behandlung als Kommissionsgeschäft nicht beabsichtigt war.

#### **E. 6.4.3**

Die Pflichtige beruft sich darauf, dass die handelsrechtliche Nichtoffenlegung von Treuhandkonten nicht gegen das Bestehen eines Kommissionsverhältnisses spreche. Sie verweist auf die Ansicht, dass keine handelsrechtliche Verpflichtung zur Erfassung von Treuhandverhältnissen in der Bilanz bestehe. Diese Auffassung wird von der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid grundsätzlich anerkannt. Sie führt in ihrer Entscheidungsbegründung aber zu Recht weiter aus, dass die steuerlichen Vorschriften in Bezug auf die Offenlegung von Treuhandverhältnissen strenger seien als die handelsrechtlichen Anforderungen. Diese Diskrepanz führe im Regelfall zu einer sogenannten "reflexiven" Wirkung des Steuerrechts auf das Handelsrecht, die auch als "faktische umgekehrte Massgeblichkeit" bezeichnet wird. Dies bedeutet, dass das Steuerrecht in der Praxis strengere Anforderungen stellt, die auch auf die handelsrechtliche Bilanzierung Einfluss nehmen (vgl. hierzu auch BGr, 12. Juli 2019, 2C\_426/2019). Es ist unbestritten, dass das Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) strengere Offenlegungspflichten für Treuhandverhältnisse enthält. Es gilt als administrative Weisung und stellt formelle Erfordernisse auf, welche für einen eindeutigen Nachweis eines Treuhandverhältnisses erforderlich sind. Ihr kommt bindende Wirkung zu. Diese Vorschriften verlangen, dass Treuhandverhältnisse in der Handelsbilanz oder zumindest im Anhang offengelegt werden, sofern der Treuhänder das Treugut nicht selbst versteuern oder keine separate Steuerbilanz führen will. Im vorliegenden Fall wurde die handelsrechtliche Nichtoffenlegung der Treuhandverhältnisse durch die Pflichtige von der Vorinstanz daher zu Recht als ein Indiz für den Nichtbestand des behaupteten Kommissionsverhältnisses gewertet.

#### **E. 6.4.4**

Selbst wenn dem Einwand der Pflichtigen gefolgt wird, dass keine buchhalterische Offenlegung erforderlich sei, so konnte sie nach wie vor keine Bestätigung des Kommissionsmodells zwischen H sel. und der Pflichtigen aus dem Jahr 1997 vorlegen. Wie bereits im Nachsteuerverfahren zutreffend ausgeführt, handelt es sich beim "Agent agreement" vom 20. Juli 1997 nicht um eine schriftliche Kommissionsvereinbarung. Diese Vereinbarung enthält zwar definierte Punkte, es handelt sich hierbei jedoch klar nicht um einen Kommissionsvertrag, sondern lediglich um ein (trotz entsprechender Aufforderung) nicht gegengezeichnetes Bestätigungsschreiben über hierüber geführte Gespräche, welches nur die Unterschrift des Geschäftsführers der Pflichtigen, K, trägt (VGr, 16. Juni 2021, SR.2020.00022, E. 3.3.2). Der Umstand, dass bis heute kein vom Kommittenten gegengezeichnetes Exemplar vorgelegt werden konnte, lässt auch weiterhin darauf schliessen, dass ein entsprechendes Treuhandverhältnis nicht zustande gekommen ist. Soweit sich die Pflichtige darauf beruft, dass die einseitige Unterzeichnung der Bestätigung unerheblich ist, zumal dem Obligationenrecht keine Formerfordernis zu entnehmen ist, ist sie nochmals darauf hinzuweisen, dass es sich vorliegend um einen internationalen Sachverhalt handelt, zumal die angebliche Kommittentin Q ihren Sitz in Frankreich hat. Solche entziehen sich weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden, weshalb gerade bei diesen Konstellationen strenge Anforderungen an den Nachweis zu stellen sind (BGr, 30. Januar 2019, 2C\_631/2017, E. 2.1; BGr, 25. August 2017, 2C\_148/2016, E. 8.1). Aus diesem Grund ist ein einwandfreier und eindeutiger Nachweis unverzichtbar.

#### **E. 6.4.5**

Hinzu kommt, dass das Steueramt im Einspracheentscheid 2011 N 74 vom 18. Oktober 2023 zutreffend einräumt, dass trotz angeblicher Anpassung in der Kommissionsstruktur im Jahr 2006 auch keine angepassten Vereinbarungen vorliegen, welche den Nachweis eines Kommissionsvertrags zwischen der Firma Q und der Pflichtigen untermauern könnten. Darüber hinaus vermochte sich die Pflichtige zudem nicht nachvollziehbar zum Zweck der Firma Q zu äussern. Denn nach Massgabe der vorgelegten Gründungsurkunde, die am 6. Juli 2006 unterzeichnet wurde, umfasst der Unternehmenszweck der Firma Q die Telefonakquisition für Dritte, den Kauf und die Vermietung von Immobilien, den Erwerb von Beteiligungen sowie die Gründung, Entwicklung, Verwaltung und Leitung sämtlicher Handels-, Industrie- oder Finanzgeschäfte. Sollte die Firma Q tatsächlich als Kommittentin der steuerpflichtigen Partei fungiert haben, müsste ihr Unternehmenszweck auch den Edelmetallhandel umfassen, was jedoch eindeutig nicht aus den Gründungsdokumenten hervorgeht.

#### **E. 6.4.6**

Sodann lässt sich den weiteren Belegen zwar entnehmen, dass von der Steuerpflichtigen gegenüber der Firma Q Kommissionen in Rechnung gestellt worden sein sollen. Allein daraus kann jedoch nicht auf das Bestehen eines rechtlich relevanten Kommissionsverhältnisses geschlossen werden. Die Vorinstanz hat zu Recht betont, dass gerade im Lichte des zwischen den beteiligten Gesellschaften bestehenden Näheverhältnisses alternative Motive für die vorgenommenen Transaktionen nicht mit der gebotenen Sicherheit ausgeschlossen werden können. Dieser Umstand erfordert eine besonders kritische Würdigung der behaupteten Vertragsverhältnisse.

#### **E. 6.4.7**

Weiter hat die Vorinstanz zu Recht hervorgehoben und dem kantonalen Steueramt beigelegt, dass es wirtschaftlich nicht plausibel erscheint, dass der Alleinaktionär als vormaliger alleiniger Kommittent durch die angebliche Verlagerung der Kommissionen auf die Firma Q, an der er nur zu 36 % beteiligt war, freiwillig auf rund 64 % seiner bisherigen Erträge verzichtet haben soll. Die pauschale Berufung auf den damaligen Wohnsitzwechsel nach R vermag diese ökonomisch signifikante Umstrukturierung keinesfalls sachgerecht und nachvollziehbar zu erklären.

#### **E. 6.4.8**

Schliesslich ist festzustellen, dass die Vorinstanz zu Recht darauf hingewiesen hat, dass die Pflichtige es versäumt hat, die Jahresabschlüsse und Steuerbescheide der Firma Q (Kommittentin) vorzulegen. Es oblag der Beschwerdeführerin, diesen Beweis zu erbringen, zumal sie die Beweislast hierfür trägt. Da H sel. an dieser Gesellschaft beteiligt war, bestand nachweislich die Möglichkeit, über die Erbinnen Zugang zu diesen Informationen zu erhalten. Dass allfällige Bemühungen zur Beschaffung bisher erfolglos waren, ist zulasten der Pflichtigen zu berücksichtigen und legt den Verdacht nahe, dass die besagten Treuhandkonten auch in den Jahresrechnungen der vermeintlichen Kommittentin nicht ausgewiesen wurden.

#### **E. 6.4.9**

Was die Unterlagen und die daraus resultierenden Erkenntnisse der ESTV betreffend Buchprüfung anbelangt, so können diese für die Beurteilung eines möglichen

Treuhandverhältnisses im Zusammenhang mit den direkten Steuern von Bedeutung sein. Wie bereits das Bundesgericht festgehalten hat, präjudizieren Befunde der ESTV aber die gewinnsteuerliche Beurteilung durch die kantonalen Steuerbehörden nicht (BGr, 27. Januar 2022, 2C\_688/2021, E. 4.3). Auch hielt die ESTV in einer E-Mail vom 21. September 2006 an L fest, dass die durch sie erfolgten Prüfungen auch kein Präjudiz für die zukünftigen Geschäftsjahre entfalten. Nach wie vor lässt sich entgegen den Ausführungen der Pflichtigen aus den eingereichten Unterlagen nicht mit der erforderlichen Deutlichkeit entnehmen, ob die ESTV die Pflichtige tatsächlich als Kommissionärin betrachtete. Es bleibt hierbei auch völlig offen und wird nicht näher erläutert, ob die ESTV tatsächlich Kenntnis von den angeblich treuhänderisch verwalteten Konten hatte. Ebenso unklar ist, welche steuerlichen und handelsrechtlichen Schlussfolgerungen sie daraus gezogen hat. Wie das kantonale Steueramt zu Recht feststellt, geht aus dem Bericht nicht einmal hervor, welche Steuerart geprüft wurde. Selbst aus dem Umstand, dass die ESTV keine weiteren Untersuchungen vorgenommen hat, kann die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Unterlagen belegen, dass die ESTV in ihrem Schreiben vom 16. Juni 2005 nach weiteren, auf die Steuerpflichtige lautenden Bankkonten fragte und deren Unterlagen anforderte. In einem Schreiben vom 29. April 2006 teilte ihr K mit, dass die Gesellschaft ihren gesamten Zahlungsverkehr über ein einziges Konto bei der Bank J abwickle und keine weiteren Konten besitze. Fraglich und offen bleibt, ob K von weiteren Konten überhaupt wusste oder in die Geschäfte so tief involviert war, dass er von der Existenz der Schwarzkonten Kenntnis hatte. Aufgrund dessen ist davon auszugehen, dass die ESTV zum Zeitpunkt der Buchprüfung nicht alle relevanten Informationen hatte. Ungeachtet der Frage, ob es sich um Margengeschäfte oder Kommissionsgeschäfte handelte, wäre eine vollständige Überprüfung der Sachlage nur möglich gewesen, wenn die ESTV über sämtliche Konten informiert worden wäre.

#### **E. 6.4.10**

In Anbetracht dessen durfte die Vorinstanz in einer antizipierten Beweiswürdigung von den beantragten Befragungen bzw. Zeugeneinvernahmen insbesondere von K absehen. Zum einen hatte die Pflichtige bereits mehrfach im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs die Möglichkeit, sich zum Prozessgegenstand zu äussern sowie allfällige Beweise einzureichen. Zum anderen ist anzumerken, dass besonders K Einsicht in die Geschäfte der Steuerpflichtigen hatte und gemäss Handelsregisterauszug bis zum 16. April 2009 auch als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat tätig war, jedoch in einem engen persönlichen Verhältnis zur Pflichtigen und dem verstorbenen Alleinaktionär stand, was auch von der Vertreterin in der Beschwerdeschrift angedeutet wird. Angesichts dieser Umstände wird erwartet, dass seine Aussage inhaltlich mit den Ausführungen der Vertreterin übereinstimmen würde. Zwar führt die Pflichtige an, dass mit dem Tod des Alleinaktionärs die letzten persönlichen Verbindungen beendet seien. Unter den gegebenen Umständen erscheint diese Darstellung jedoch höchst zweifelhaft, weshalb nicht davon auszugehen ist, dass die betreffende Person zur Aufklärung des Sachverhalts beitragen wird. Auch ist nicht ersichtlich, wie die anderen verlangten Befragungen bzw. Zeugeneinvernahmen zu einem eindeutigen Nachweis verhelfen würden, weshalb bereits die Vorinstanz in antizipierter Beweiswürdigung auf eine Befragung verzichten durfte.

#### **E. 6.4.11**

Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass unter Würdigung der vorliegenden Ungereimtheiten es der Pflichtigen bislang nicht gelungen ist, den erforderlichen Nachweis

für das von ihr vertretene Geschäftsmodell "Kommission" im Verlauf des Verfahrens zu erbringen. Der Vorinstanz ist beizupflichten, indem sie der behaupteten Treuhandstruktur die steuerrechtliche Anerkennung verweigert und die über die nicht deklarierten Konten abgewickelten Geschäftsvorfälle und Kontosaldis der Pflichtigen steuerlich sowohl gewinn- als auch kapitalseitig für ihr zurechenbar erklärt hat. Zudem hielt sie zutreffend fest und ist ihren Ausführungen zu folgen, wonach, selbst wenn das Kommissionsmodell nachgewiesen worden wäre, ihr aufgrund des Fehlens nachvollziehbarer wirtschaftlicher Gründe die steuerliche Anerkennung verwehrt bliebe. Ohne das enge Verhältnis zur Kommittentin wäre die Pflichtige als gewinnorientiertes Unternehmen niemals mit einer Entschädigung auf Kommissionsbasis einverstanden gewesen. Aufgrund der bestehenden Geschäftsbeziehung mit der E SA hätte sie durch Eigenhandel eine betriebsübliche Marge ohne nennenswerten Zusatzaufwand erzielen können. Die Pflichtige selbst bestätigt indirekt diese Einschätzung, indem sie geltend macht, mit der E SA bessere Konditionen ausgehandelt zu haben, die den Kommittenten nicht gewährt worden seien. Darüber hinaus entspricht, wie die Vorinstanz korrekt feststellt, der Eigenhandel ■ und nicht das Kommissionsgeschäft ■ dem im Handelsregister vermerkten Gesellschaftszweck der Pflichtigen. Schliesslich ist die vereinbarte Kommission, die weniger als ein Prozent beträgt, aus wirtschaftlicher Sicht nicht nachhaltig und hätte daher eine Gewinnkorrektur erforderlich gemacht. Insgesamt ist der vorinstanzlichen Beurteilung zuzustimmen, dass das vorgelegte Kommissionsmodell weder in wirtschaftlicher noch in steuerlicher Hinsicht überzeugend begründet ist, weshalb eine steuerliche Anerkennung nicht erfolgen kann. Folglich sind sowohl die auf die Pflichtige lautenden, aber nicht deklarierten Konten als auch sämtliche Geschäftsvorfälle, welche über diese Konten abgewickelt wurden, der Pflichtigen zuzurechnen.

## E. 7

7.1.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 DBG unter anderem aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (Ziff. 1 bzw. lit. a) sowie "allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses [zusammen], die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere [...] offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte" (§ 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich entreichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen bewusst Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1985 Nr. 42 = StE 1985 B 72.13.22 Nr. 4, mit Hinweisen). Leistung und Gegenleistung müssen nach der Rechtsprechung einem sogenannten Dritt- bzw. Fremdvergleich standhalten. Die Gesellschaft, welche mit einem Aktionär oder einer diesem nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, muss dies somit zu den Bedingungen tun, zu welchen sie es auch mit einem unabhängigen Dritten tun würde (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, "dealing at arm's length" ■ Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs, Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, ASA 77 [2008/2009] 657 ff., 673, mit Hinweisen). 7.1.2 Was die Beweislast betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 133 II 153 E. 4.3). Lässt sich trotz der gebotenen Untersuchungsmassnahmen der Steuerbehörde (vgl. dazu

BGr, 8. Juni 2021, 2C\_211/2021 und 2C\_212/2021, E. 5.1.1, mit Hinweisen) nicht feststellen, ob ein ausgewiesener Aufwand tatsächlich angefallen ist, so ist ein Beweislastentscheid zulasten der steuerpflichtigen Person zu fällen.

### E. 7.2.1

Die Pflichtige ist in den strittigen Steuerperioden 2010–2012 im Einspracheverfahren für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern mit den folgenden Steuerfaktoren veranlagt und eingeschätzt worden: Steuerbarer Reingewinn 2010 2011 2012 Saldo der Erfolgsrechnung Fr. Fr. Fr. Verdeckte Gewinnausschüttung/Gewinnvorwegnahme Fr. Fr. Fr. Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand Fr. Steuerrückstellung Fr. Fr. Fr. Steuerbarer Gewinn Fr. Fr. Fr. Steuerbarer Gewinn gerundet Fr. Fr. Fr. Steuerbares Kapital 2010 2011 2012 Einbezahltes Aktienkapital Fr. Fr. Fr. Gewinn- und Kapital- reserven Fr. Fr. Fr. Gewinn-/Verlustvortrag Fr. Fr. Fr. Als Gewinn versteuerte stille Reserven Fr. Fr. Fr. Nicht deklariertes Vermögen Fr. Nachsteuerpassivierung 2007–2009 Fr. Fr. Fr. Steuerrückstellung 2010 Fr. Fr. Fr. Steuerrückstellung 2011 Fr. Fr. Steuerrückstellung 2012 Fr. Total Eigenkapital Fr. Fr. Fr. Steuerbares Eigenkapital Fr. Fr. Fr. Da der Nachweis des Vorliegens des Kommissionsmodells nicht erbracht werden konnte, sind die auf die Pflichtige lautenden Konten als deren eigene zu qualifizieren, in der Buchhaltung vollständig zu erfassen und ihr die entsprechenden Geschäftsvorfälle zuzurechnen. Wie bereits in der Erwägung 6.3 erörtert, wäre selbst im Fall des nachgewiesenen Kommissionsmodells die Buchführung dennoch als nicht ordnungsgemäss im Sinne der steuerrechtlichen Vorschriften zu qualifizieren, da treuhänderisch geführte Konten in der Steuerbilanz offenzulegen und zu kennzeichnen sind ■ was in den eingereichten Jahresrechnungen nicht erfolgte. Die Buchhaltung weist aufgrund der nicht oder nur unvollständig verbuchten Bargeldbezüge aus Schwarzkonten daher gravierende Mängel auf und entspricht somit den gesetzlichen Anforderungen nicht. Trotz mehrfacher Aufforderung wurde keine ordnungsgemässe Buchhaltung eingereicht. In Bezug auf die Steuerperiode 2010 war das kantonale Steueramt daher berechtigt, eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (vgl. hierzu E. 5.2). Auf Grundlage der Prüfung aus dem Jahr 2014 sowie unter Berücksichtigung der Entwicklung der Goldpreise im relevanten Zeitraum wurde die durchschnittliche Bruttomarge sachgerecht auf 20 % festgelegt und der Ermessensveranlagung zugrunde gelegt. Die vom kantonalen Steueramt vorgenommene ermessensweise Schätzung des Reingewinns beruht auf einer sachlich begründeten und nachvollziehbaren Methode, die bereits im Lösungsvorschlag festgehalten wurde. Ausgangspunkt bildete der durch die Pflichtige erstmals mit Schreiben vom 28. Oktober 2011 deklarierte Erlös aus Lieferung und Leistung. Gestützt darauf wurde eine durchschnittliche Bruttomarge von 20 % angenommen, was sich im Bereich der im Rahmen der Bücherrevision ermittelten Bandbreite (14■23 %) anhand getätigter Stichproben bewegt und damit als plausibel erscheint. Nach Abzug pauschaler Material- und Ankaufskosten sowie weiterer betrieblicher Aufwendungen wurde der errechnete Nettobetrag der Pflichtigen für die Steuerperiode 2010 von knapp Fr. 3,4 Mio. als verdeckte Gewinnausschüttung/Gewinnvorwegnahme aufgerechnet. Dies entspricht einer Nettogewinnmarge von ca. 13 %. Diese Vorgehensweise ist sachlich gerechtfertigt. Wie die Vorinstanz bereits festgestellt hat, sind insbesondere auch keine Anhaltspunkte für pönale oder einseitig fiskalische Motive erkennbar. Die Pflichtige vermag keine substantiierten Einwände gegen die Methodik oder deren Ergebnisse vorzubringen. Insbesondere fehlt es an stichhaltigen Gründen, die auf eine offensichtliche Unrichtigkeit der festgesetzten Steuerfaktoren schliessen liessen. Auch die nachträgliche Korrektur des

Reingewinns im Einspracheentscheid auf Fr. 2,7 Mio. erweist sich angesichts der im Verfahren gewonnenen Erkenntnisse als zulässig und entspricht den gesetzlichen Vorgaben (Art. 135 Abs. 1 DBG; § 142 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen wurde mehrfach Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben, zuletzt nach Zustellung des Einschätzungsvorschlags vom 24. März 2023. Mangels Nachweises einer treuhänderischen Stellung sind der Pflichtigen auch die Guthaben bei der E SA, der Bank J und der Bank I kapitalmässig zuzurechnen. Insgesamt ist der von der Vorinstanz bestätigte Einspracheentscheid vom 18. Oktober 2023 betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2010 rechtlich nicht zu beanstanden und daher vollumfänglich zu schützen.

### **E. 7.2.2**

In Bezug auf die Steuerperiode 2011 schliesst sich das Verwaltungsgericht den Erwägungen der Vorinstanz vollumfänglich an. Das Steuerrekursgericht hat die für die Steuerperiode 2011 vorgenommene ermessensweise Aufrechnung von rund Fr. 1,96 Mio. als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme zu Recht geschützt. Das kantonale Steueramt durfte dabei auf die für die Steuerperiode 2010 herangezogene Schätzungsgrundlage abstellen. Die Schätzung erfolgte nach pflichtgemäsem Ermessen gestützt auf Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG, da die Pflichtige keine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung vorlegen konnte. Zutreffend hielt das Steuerrekursgericht fest, dass die Einschätzung nicht lediglich wegen Verletzung formeller Verfahrenspflichten, sondern mangels zuverlässiger Entscheidungsgrundlagen vorgenommen wurde. Entsprechend bestand keine Pflicht zur expliziten Mahnung vor dem Erlass der Entscheide vom 11. Dezember 2019. Auch nach ausdrücklicher Aufforderung blieb der Nachweis einer offensichtlich unrichtigen Einschätzung aus. Da weder Verfahrensfehler ersichtlich sind noch die Schätzungsgrundlagen in substantzierter Weise in Frage gestellt wurden, besteht kein Anlass zur Korrektur. Der Einspracheentscheid vom 18. Oktober 2023 betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2011 ist daher zu bestätigen.

### **E. 7.2.3**

Was die direkte Bundessteuer 2012 betrifft, kann offenbleiben, ob die vorgenommenen Aufrechnungen im Gewinn rechtmässig erfolgt sind, da die Pflichtige gemäss Erwägung 3 ohnehin nicht beschwert ist und dies nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Im Übrigen erachtet das Verwaltungsgericht die vorinstanzliche Erwägung als zutreffend und unbeanstandet. Die Pflichtige hat die vorgenommenen Aufrechnungen hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuer 2012, soweit sie Auswirkungen auf das steuerbare Eigenkapital haben, nicht substantiiert bestritten. Sie beanstandet die Aufrechnung lediglich im Allgemeinen. Insbesondere wurden die aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe von rund Fr. sowie das nicht deklarierte Vermögen von ca. Fr. von der Pflichtigen nicht in Zweifel gezogen. Sie hat sich hierzu zwar auf eine nachträgliche Änderung ihrer Argumentation in Bezug auf das Geschäftsmodell "Kommission" berufen. Mangels Nachweises rechtfertigen ihre Einwände aber keine abweichende Beurteilung der vorgelegten Aufrechnungen. Auch die Aufrechnung der Sammelposition "als Gewinn versteuerte stille Reserven 2012" ist zu bestätigen. Es ist offensichtlich, dass diese Aufwendungen nicht im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit der Pflichtigen standen und daher nicht als geschäftsmässig begründet angesehen werden können. Ebenso ist die Abschreibung des Debitorenguthabens gegenüber der Firma Q ohne entsprechende Dokumentation der erfolglosen Durchsetzungsversuche nicht geschäftsmässig

gerechtfertigt. Da die Pflichtige weder überzeugende Argumente gegen die Aufrechnungen vorbrachte noch die geschäftsmässige Begründetheit nachwies, ist der Rekurs betreffend die Steuerperiode 2012 vollumfänglich abzuweisen.

### **E. 7.3**

Nach dem Gesagten vermochte die Pflichtige mit ihren Rügen nicht durchzudringen und besteht für die beantragte Rückweisung keine Veranlassung. Damit sind die Rechtsmittel der Pflichtigen vollumfänglich abzuweisen und die Steuerfaktoren zu bestätigen. Im Übrigen wird auf die ausführlichen und sachlich fundierten Erwägungen der Vorinstanz verwiesen.

### **E. 8**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen und steht ihr als unterliegende Partei keine Entschädigung zu (§ 162 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 152 StG sowie § 17 Abs. 2 VRG bzw. § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 144 Abs. 1 und 4 DBG sowie § 64 Abs. 1<sup>3</sup> des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

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