

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00133 vom 4. Dezember 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-12-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2024.00133

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00133 du 4 décembre 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00133 del 4 dicembre 2025

Regeste

[Neben verschiedenen formellen Vorbringen kritisiert die Pflichtige in der Sache hauptsächlich, dass die Vorinstanz die Aufrechnungen betreffend Fahrzeugaufwand sowie Reise- und Repräsentationsspesen zu Unrecht vorgenommen hat. Fraglich ist, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.] Anfechtbarkeit von Zwischenentscheiden; Nichteintreten in Bezug auf die Steuerperioden 2015 und 2016 (E. 1.1). Zuständigkeit des Einzelrichters (E. 1.2). Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1.3). Rügen betreffend die Verletzung des rechtlichen Gehörs und der Untersuchungspflicht (E. 2). Rügen betreffend die falsche Sachverhaltsfeststellung (E. 3). Eine verdeckte Gewinnausschüttung besteht, wenn erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält; zweitens die Anteilsinhaberin oder der Anteilsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt; drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einer nicht nahestehenden, also fernstehenden Person unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist; und viertens der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war, sodass angenommen werden kann, es sei eine Begünstigung beabsichtigt gewesen (E. 4.4.1). Die Aufrechnung der Fahrzeugkosten erfolgte zurecht; es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (E. 4.4.2). Hinsichtlich der Reise- und Repräsentationsspesen wäre es an der Pflichtigen gewesen zu widerlegen, dass die von ihr getragenen Ausgaben zum Teil private Konsumationen darstellten (E. 4.4.3). Der Antrag der Pflichtigen, es müsse für die Steuerperiode 2019 ein Steuerhoheitsverfahren durchgeführt werden, ist nicht nur kantonprozessrechtlich verspätet, es besteht auch bundesrechtlich nach Abschluss des Einschätzungsverfahrens kein Anspruch mehr auf einen Steuerdomizilentscheid (E. 5). Dadie Vorinstanz bei besonders aufwändigen Verfahren die Gerichtsgebühr bis auf das Doppelte erhöhen kann, ist die vorinstanzliche Gebührenfestsetzung nicht zu beanstanden (E. 6). Aufgrund der Komplexität der aufgeworfenen Tat- und Rechtsfragen rechtfertigt es sich für das verwaltungsgerichtliche Verfahren, die Gerichtsgebühr um 50 % zu erhöhen (E. 7). Abweisung, soweit Eintreten.

Erwägungen

E. 1.1

Die Pflichtige stellt reformatorische Anträge betreffend die Einschätzungen der Steuerperioden 2015 und 2016. Die Vorinstanz hat die Sache bezüglich dieser Steuerperioden an das kantonale Steueramt zurückgewiesen, damit dieses prüfe, inwieweit Verlustvorträge aus den Vorperioden zur Verrechnung gebracht werden können.

E. 1.1.1

Der Entscheid betreffend die Steuerperioden 2015 und 2016 ist als Zwischenentscheid zu charakterisieren, da er das Verfahren in Bezug auf diese Steuerperioden nicht abschliesst (vgl. BGE 150 II 346 E. 1.3.4). Zwischenentscheide der Vorinstanz, die nicht die Zuständigkeit oder den Ausstand betreffen, können beim Verwaltungsgericht nur angefochten werden, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 115 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG] und § 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit Art. 93 Abs. 1 lit. a und b des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG]).

E. 1.1.2

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG, die aufgrund der Verweisung in § 19a Abs. 2 VRG auch für die Zulässigkeit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht massgebend ist, muss der nicht wiedergutzumachende Nachteil ein Nachteil rechtlicher Natur sein, der auch durch einen späteren günstigen Endentscheid nicht oder nicht gänzlich beseitigt werden kann; rein tatsächliche Nachteile wie die Verfahrensverlängerung oder -verteuerung reichen nicht aus (BGE 150 III 248 E. 1.2; BGE 150 IV 103 E. 1.2.1; BGE 149 II 476 E. 1.2.1). Ein solcher Nachteil ist hier nicht dargetan und auch nicht ersichtlich.

E. 1.1.3

Die Beschwerde in Bezug auf die Steuerperioden 2015 und 2016 wäre also nur unter den Bedingungen von Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG zulässig. Die antragsgemässe Gutheissung der Beschwerde würde hier einen sofortigen Endentscheid herbeiführen. Hingegen ist nicht zu erwarten, dass dadurch ein bedeutender Aufwand an Zeit oder (recte: und; vgl. BGr, 29. Oktober 2021, 5A_297/2021, E. 3.1; Grégory Bovey, in: Florence Aubry Girardin et al. [Hrsg.], Commentaire de la LTF, 3. A., Bern 2022, Art. 93 N. 36) Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren erspart werden könnte. Denn nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist dieses Hindernis streng zu handhaben (vgl. BGE 143 III 290 E. 1.4; BGE 133 IV 288 E. 3.2; Bovey, Art. 93 N. 37): Das zu erwartende Beweisverfahren muss sich punkto Dauer und Kosten bedeutend von gewöhnlichen Beweisverfahren abheben, damit sich die Behandlung der Beschwerde aus Überlegungen der Prozessökonomie rechtfertigt (vgl. die diversen Hinweise auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung bei Bovey, Art. 93 N. 38). Angesichts der seither vergangenen Zeit dürfte es für die Parteien schwierig werden, den Verlust und die dafür ursächlichen Aufwendungen der Steuerperiode 2013 zu beweisen respektive festzustellen. Nichtsdestotrotz ist nicht davon auszugehen, dass der Pflichtigen und dem kantonalen Steueramt daraus ein besonders grosser Aufwand an Zeit und Kosten entstehen wird. Bei Beweislosigkeit wird das kantonale Steueramt ohnehin zur Schätzung greifen können und müssen. Folglich ist auf die Beschwerde bezüglich die Steuerperioden 2015 und 2016 nicht einzutreten.

E. 1.2

In Bezug auf die Steuerperioden 2017 bis 2019 hat die Vorinstanz die Steuerfaktoren festgesetzt, sodass ihr Entscheid das Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren ■ unter Vorbehalt der rechtsmittelweisen Anfechtung ■ abschliesst. Für diese Steuerperioden liegt

also ein Endentscheid und damit ein Anfechtungsobjekt vor, das mit der Beschwerde beim Verwaltungsgericht angefochten werden kann. Da die vor Verwaltungsgericht im Streit liegenden Steuerbeträge Fr. 20'000.- voraussichtlich nicht übersteigen, ist der Einzelrichter zum Entscheid berufen (§ 38b Abs. 1 lit. c VRG).

E. 1.3

Mit der Steuerbeschwerde beim Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Entscheidet das Verwaltungsgericht ■ wie vorliegend ■ als zweite gerichtliche Instanz, sind neue Tatsachenbehauptungen nur so weit zulässig, als sie durch die angefochtene Anordnung notwendig geworden sind (vgl. § 52 Abs. 2 VRG; VGr, 15. Oktober 2025, SB.2025.00016/17, E. 2.3; VGr, 6. April 2022, SB.2021.00111/112, E. 4.2; VGr, 15. Dezember 2021, SB.2021.00102/103, E. 2). In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; VGr, 15. Oktober 2025, SB.2025.00016/17, E. 2.2; RB 1999 Nr. 147). Im Beschwerdeverfahren in Steuersachen gilt somit grundsätzlich ein Novenverbot; für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht (BGE 131 II 548 E. 2.2.2; VGr, 15. Oktober 2025, SB.2025.00016/17, E. 2.3; VGr, 29. September 2021, SB.2020.00011/12/14/15, E. 2.3). Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im vorinstanzlichen Verfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht mehr nachgereicht werden. Hat das Verwaltungsgericht jedoch im Beschwerdeverfahren über die Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen dem Kanton Zürich und anderen Kantonen zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (VGr, 4. Juni 2025, SB.2025.00037, E. 1.2; VGr, 8. Mai 2024, SB.2024.00013, E. 1.2; VGr, 1. Februar 2023, SB.2022.00106, E. 1.2).

E. 2.1

Die Pflichtige rügt "schwerwiegende Verfahrensmängel". Sie beanstandet namentlich, dass das kantonale Steueramt sie nicht angehört habe, bevor es am 9. März 2023 seine Einschätzungs- und Veranlagungsentscheide erliess. Darin erkennt sie Verletzungen des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV]) und der gesetzlichen Untersuchungspflicht des kantonalen Steueramts (§ 138 Abs. 1 StG). Ferner rügt die Pflichtige die nicht rechtmässige Zustellung des Schreibens des kantonalen Steueramts vom 9. Juni 2023.

E. 2.2

In Bezug auf die angebliche Gehörsverletzung erwog die Vorinstanz zusammengefasst, dass weder das Bundes- noch das kantonale Steuerrecht einen Anspruch darauf vermittelten, vor dem Erlass des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheids etwa zu

beabsichtigten Aufrechnungen angehört zu werden. Es genüge, wenn die Veranlagungsbehörde Abweichungen von der Steuererklärung bei Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekanntgebe. Ein Recht auf mündliche Anhörung bestehe erst im Einspracheverfahren (§ 141 Abs. 2 StG). Die Zustellung der Mahnung im Einspracheverfahren vom 9. Juni 2023 sei ordnungsgemäss erfolgt, zumal die Mahnung nur empfangs- und nicht annahmebedürftig sei. Die Vorinstanz beanstandete auch nicht, dass der Steuerkommissär die geltend gemachten Aufwendungen schätzungsweise reduzierte, ohne die Pflichtige zuvor gemahnt zu haben. Dieses Vorgehen sei üblich und rechens, zumal der Pflichtigen keine Verfahrenspflichtverletzung vorzuwerfen gewesen sei.

E. 2.3

Diese Erwägungen der Vorinstanz überzeugen.

E. 2.3.1

Aus der von der Beschwerdeführerin angeführten Kommentarstelle zum kantonalen Steuerrecht ergibt sich nicht, dass das Steueramt verpflichtet wäre, die steuerpflichtigen Personen mit Einschätzungsvorschlägen zu bedienen oder ihnen nach Einreichung der Steuererklärung anderweitig Gelegenheit zur (erneuten) Stellungnahme zu geben. Im Gegenteil halten die Kommentatoren ausdrücklich fest, dass gerade keine solche Verpflichtung bestehe. Sie halten es deshalb, "insbes. in einfacheren Fällen", für möglich, direkt zum Einschätzungsentscheid zu schreiten (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 139 N. 23). Dass dieses Vorgehen in komplexeren Fällen kantonalrechtlich ausgeschlossen wäre, folgt daraus offensichtlich nicht. Auch das Bundesrecht und namentlich Art. 29 Abs. 2 BV hinderten das kantonale Steueramt nicht daran, die Einschätzung bzw. Veranlagung direkt vorzunehmen. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör liegt offensichtlich nicht vor.

E. 2.3.2

Ebenso wenig verletzte das kantonale Steueramt dadurch seine Untersuchungspflicht. Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde bedeutet, dass sie den gesamten Sachverhalt zu untersuchen hat, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten der steuerpflichtigen Person auswirken (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.1.1; BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Dieser Untersuchungspflicht stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. Art. 124 ff. DBG; § 133 ff. StG; BGE 148 II 285 E. 3.1.1). Zudem wird die Untersuchungspflicht begrenzt durch den Verhältnismässigkeitsgrundsatz: Die Veranlagungsbehörde braucht keine Untersuchungsmittel zu ergreifen, die ihr nicht zumutbar sind (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.1.3). Die Untersuchungspflicht könnte demnach höchstens dann eine Anhörung der steuerpflichtigen Person vor Erlass des Veranlagungs- oder Einschätzungsentscheids gebieten, wenn davon konkrete Erkenntnisse in Bezug auf die unklaren Tatsachen zu erwarten wären und damit kein übermässiger Aufwand verbunden wäre. Diese Voraussetzungen waren hier offenkundig nicht erfüllt.

E. 2.3.3

Der Vorinstanz ist auch zuzustimmen, soweit sie es ablehnte, die Einspracheentscheide aufzuheben, weil der Steuerkommissär die schätzungsweisen Aufrechnungen von Reise- und Repräsentationsspesen vorgenommen hatte, ohne die Pflichtige zuvor zu mahnen. Zu ergänzen ist diesbezüglich, dass es sich dabei nicht um eine blosser Zürcher Praxis handelt, sondern auch das Bundesgericht wiederholt davon abgesehen hat, nach pflichtgemässen

Ermessen vorgenommene Veranlagungsentscheide wegen Ausbleibens der Mahnung aufzuheben (vgl. BGr, 29. Januar 2020, 2C_404/2019, E. 2.4; BGr, 4. Juli 2019, 2C_203/2019, E. 3.3; BGr, 28. Februar 2019, 2C_620/2018, E. 6.4; BGr, 29. Februar 2016, 2C_618/2015, E. 4.2). Nicht ganz klar ist allerdings, ob sich die Rechtsmittelinstanzen in der Folge gestützt auf Art. 132 Abs. 3 DBG und § 140 Abs. 2 StG darauf beschränken dürfen, die Schätzung nur noch auf offensichtliche Unrichtigkeit zu überprüfen. Diese Kognitionsbeschränkung greift laut Bundesgericht jedenfalls dann nicht, wenn der Beweisnotstand auf eine Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person zurückzuführen ist (BGE 137 I 273 E. 3.5; BGr, 29. Januar 2020, 2C_404/2019, E. 2.4). So hat das Bundesgericht selbst in einem Leiturteil die streitbetroffene Ermessensveranlagung inhaltlich umfassend und nicht bloss auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüft (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.5).

E. 2.3.4

Betreffend das Schreiben des kantonalen Steueramts vom 9. Juni 2023 macht die Pflichtige geltend, ihr Rechtsvertreter habe es erst etwa ein Jahr später während des Rekursverfahrens zur Kenntnis genommen, nachdem es eine Kollegin von ihm "zwischen den Akten in einem der [vom kantonalen Steueramt an ihn retournierten] Buchhaltungsordner" entdeckt habe. Aus den Ausführungen der Pflichtigen wird indessen nicht klar, welchen konkreten Nachteil sie aufgrund des angeblichen Zustellungsfehlers erlitten haben soll. Sofern die Pflichtige dadurch ihren Anspruch auf rechtliches Gehör beeinträchtigt sehen sollte, wäre diese Verletzung im Verfahren vor der Vorinstanz auf jeden Fall geheilt worden (vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen BGE 145 I 167 E. 4.4). Ein anderer Nachteil, der die Aufhebung des angefochtenen Entscheids begründen könnte, ist nicht ersichtlich. Unter diesen Umständen erübrigen sich Ausführungen zur Frage, ob das Schreiben rechtmässig zugestellt worden ist.

E. 3.1

Die Pflichtige hält die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz in verschiedenen Punkten für unrichtig.

E. 3.1.1

Sie macht zunächst geltend, die Vorinstanz habe ihr Tätigkeitsfeld unzutreffend beschrieben. Sie sei nicht primär eine Anbieterin von Informationstechnikdienstleistungen, sondern ihr Fokus liege auf Energietechnik, einschliesslich technischer Due Diligence sowie der Planung, des Baus und der Verbesserung von Energieanlagen.

E. 3.1.2

Abgesehen davon, dass sich die Vorinstanz an früheren Darstellungen der Pflichtigen orientierte und die Kritik der Pflichtigen sehr oberflächlich bleibt, erschliesst sich dem Verwaltungsgericht nicht, welchen praktischen Nutzen die Pflichtige daraus ziehen will. Namentlich bleibt unklar, inwiefern es für die streitbetroffenen Aufrechnungen relevant sein soll, ob die Pflichtige hauptsächlich im Bereich der Informationstechnikdienstleistungen oder im Bereich der Energietechnik tätig ist. Die Frage braucht hier folglich nicht weiter vertieft zu werden.

E. 3.2.1

Weiter behauptet die Pflichtige, ihr Alleinaktionär und einziges Verwaltungsratsmitglied sei nie bei der J-Gruppe angestellt gewesen und habe dort keine Senior-Management-Funktion

bekleidet.

E. 3.2.2

Die Vorinstanz stellte diesbezüglich fest, der Alleinaktionär der Pflichtigen sei bis Mitte 2024 auf der Homepage der J-Gruppe als aufgeführt gewesen. Die zur J-Gruppe gehörende K AG sei die einzige Drittgesellschaft gewesen, mit der die Pflichtige im relevanten Zeitraum eine Geschäftsbeziehung unterhalten habe. Der Alleinaktionär sei für "Senior Management resp. C-Level-Tätigkeit" an die J-Gruppe ausgeliehen worden, wobei die K AG das Mandats- bzw. Beratungshonorar übernommen habe. Bei der Pflichtigen handle es sich soweit ersichtlich bloss um eine eigentliche "Fakturierungsgesellschaft" ohne weiteren Aussenauftritt, über welche ■ aus welchen Gründen auch immer ■ die "C-Level-Tätigkeit" des Alleinaktionärs für die J-Gruppe abgerechnet worden sei. Die Vorinstanz stützte sich für diese Feststellungen auf die Akten des Steuerhoheits- und des Veranlagungsverfahrens, einschliesslich eines nachträglich abgeschlossenen Vertrags zwischen der Pflichtigen und der K AG über den Personalverleih ("Secondment of Personnel"). Aus diesen Verhältnissen schloss die Vorinstanz, dass der Alleinaktionär administrative Unterstützung für seine Tätigkeit von der J-Gruppe hätte beziehen können und die Tätigkeit seiner Ehefrau für die Pflichtige insoweit nicht erforderlich gewesen sei. Von einer teilweisen Aufrechnung des Lohns der Ehefrau sah die Vorinstanz ab. Sie hielt aber fest, dass die Pflichtige, die neben ihrem Alleinaktionär und seiner Ehefrau keine weiteren Personen beschäftigte, in der Schweiz nur "eine äusserst begrenzte operative Tätigkeit" ausgeübt habe.

E. 3.2.3

Die Beschwerdeführerin zeigt noch nicht einmal ansatzweise auf, inwiefern diese Feststellungen unzutreffend sein sollen. Sie begnügt sich mit äusserst oberflächlicher und unsubstanziierter Kritik. Es gibt für das Verwaltungsgericht keinen Anlass, von der Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz abzuweichen.

E. 4.1

In der Sache kritisiert die Pflichtige hauptsächlich, dass die Vorinstanz zu Unrecht die Aufrechnungen betreffend Fahrzeugaufwand sowie Reise- und Repräsentationsspesen bestätigt habe. Nicht einzugehen ist im Folgenden auf die Kritik der Pflichtigen betreffend die Beiträge an die A AG. Diese Beiträge fielen nur in den Steuerperioden 2015 und 2016 an. Insoweit hat sich die Beschwerde als unzulässig erwiesen (vgl. oben E. 1.1.3).

E. 4.2

In Bezug auf den Fahrzeugaufwand erwog die Vorinstanz zusammengefasst, die Pflichtige habe in den streitbetroffenen Steuerperioden mehrere Fahrzeuge geleast, die vom Alleinaktionär und seiner Ehefrau verwendet worden seien. Den in diesem Zusammenhang angefallenen Fahrzeugaufwand (Unterhalt, Reparaturen und Ersatz, Benzin, Versicherung, Gebühren und Leasingraten) hielt die Vorinstanz nicht für geschäftsmässig begründet. Sie ging in diesem Zusammenhang von verdeckten Gewinnausschüttungen aus, weil der Alleinaktionär in der Schweiz höchstens mittels Video-Meetings tätig gewesen und für seine Tätigkeit im Ausland nicht mit dem Firmenfahrzeug dorthin gefahren sei, sondern jeweils vor Ort ein Auto gemietet habe. Unter solchen Umständen hätte die Pflichtige einer unabhängigen Drittperson laut der Vorinstanz kein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt. Die Vorinstanz liess aber Abschreibungen auf einem Fahrzeug zum Abzug zu, das die Pflichtige zu Eigentum übernommen hatte, und korrigierte deshalb die Aufrechnung für den

Fahrzeugaufwand der Steuerperiode 2018 um Fr. nach unten.

E. 4.3

Die von der Pflichtigen geltend gemachten Reise- und Repräsentationsspesen betrachtete die Vorinstanz als teilweise nicht geschäftsmässig begründet. Sie stellte fest, dass der Alleinaktionär für seine Auslandsaufenthalte jeweils Spesenrapporte angefertigt habe, in welchen er die einzelnen Positionen tabellarisch erfasst habe, die er mittels VISA- und Mastercard-Kreditkarte und bar bezahlt habe und zurückvergütet haben wollte. Zum Teil handle es sich bei den Spesenabrechnungen aber auch um Sammlungen einzelner Spesenbelege ohne konkreten Bezug zu einem Auslandsaufenthalt. Die einzelnen Belegquittungen seien den Spesenrapporten ungeordnet angefügt gewesen. Ein Grossteil der Aufwendungen sei vom Alleinaktionär mit der VISA-Firmenkreditkarte bezahlt worden. Diese Aufwendungen seien buchhalterisch zunächst über die Konten "Durchlaufkonto Visa" oder "Durchlaufkonto Spesen" (Steuerperiode 2019) erfasst und dann in einzelne Positionen aufgeschlüsselt worden. Dabei seien zum Teil auch verschiedene Belege in einer Buchung zusammengefasst worden. Soweit die Aufwendungen dem Buchhalter als geschäftsmässig begründet erschienen seien, seien die VISA-Ausgaben vom Durchlaufkonto auf das Gegenkonto Nr. 01 "Reise- und Repräsentationsspesen" weiter- bzw. umgebucht worden. Spesen, die vom Alleinaktionär bar bezahlt worden seien, seien direkt auf das Konto "Reise- und Repräsentationsspesen" gebucht und dem Kontokorrent des Alleinaktionärs gutgeschrieben worden, wenn der Buchhalter sie für geschäftsmässig begründet gehalten habe. Die Pflichtige habe allerdings nicht alle Spesen des Alleinaktionärs und seiner Ehegattin selbst getragen, sondern habe sie zum Teil auch der K AG über das Konto Nr. 02 "weiterverr. Spesen" weiterverrechnet, wodurch der Geschäftsaufwand der Pflichtigen teilweise neutralisiert worden sei. Als Buchungsbeleg hätten dabei die Honorarrechnungen der Pflichtigen gedient, die jeweils grösstenteils die Beschreibung "Expence" (recte: Expense), eventuell noch einen Zusatz wie "15/11 L" sowie den Gesamtbetrag enthalten hätten. Welche Einzelpositionen die Pflichtige der K AG konkret in Rechnung gestellt und welche der Spesen des Alleinaktionärs und seiner Ehegattin sie selbst getragen habe, gehe aus der Buchhaltung daher nicht hervor. Bei den von der Pflichtigen getragenen Reise- und Repräsentationsspesen sei aufgrund der Belege teilweise nicht nachvollziehbar, inwiefern sie geschäftsmässig begründet seien. Es sei auffällig, dass viele der Restaurantquittungen spät am Abend ausgestellt worden seien, was im Regelfall nicht auf einen geschäftlichen Hintergrund deute. Zudem falle auf, dass gewisse Spesenbelege für Auslandsreisen von der Ehegattin des Alleinaktionärs stammten, was mit ihrer weitgehend administrativen Assistenzfunktion schwer in Einklang zu bringen sei. Daraus schloss die Vorinstanz, dass die geltend gemachten Geschäftsspesen jedenfalls nicht vollständig geschäftsmässig begründet gewesen seien. Die unsystematische Ablage der Belege verunmögliche es, die einzelnen verbuchten Privataufwendungen individuell zu ermitteln. Es sei deshalb korrekt gewesen, dass der Steuerkommissär die Höhe der aufzurechnenden Privataufwendungen schätzungsweise bestimmt habe. Die Vorinstanz prüfte sodann die Schätzungen des kantonalen Steueramts im Einzelnen. Während sie die Schätzung für die Steuerperiode 2018 "als nicht geradezu willkürlich" bestätigte, korrigierte sie die Aufrechnung für die Steuerperiode 2019 von Fr. auf Fr. , weil das Steueramt insoweit private Aufwendungen berücksichtigt hatte, die entweder korrekt dem privaten Kontokorrent belastet (Tasche der Marke M) oder bereits in anderem Zusammenhang aufgerechnet worden waren (Benzin).

E. 4.4

Die Kritik der Pflichtigen an den Erwägungen der Vorinstanz verfängt nicht.

E. 4.4.1

Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, darunter unter anderem offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 lit. a und b DBG; § 64 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 StG). Als geschäftsmässig begründet gelten Aufwendungen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts, wenn sie aus betriebswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen; alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, muss steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (vgl. BGE 142 II 488 E. 3.6.8; BGE 113 Ib 114 E. 2c; BGr, 26. Mai 2023, 9C_251/2023, E. 3.2.2). Eine verdeckte Gewinnausschüttung besteht, wenn erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält; zweitens die Anteilinhaberin oder der Anteilinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt (zum Beispiel über eine nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt; drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einer nicht nahestehenden, also fernstehenden Person unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist; und viertens der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war, sodass angenommen werden kann, es sei eine Begünstigung beabsichtigt gewesen (BGE 151 II 11 E. 2.2.1; BGE 144 II 427 E. 6.1; BGE 140 II 88 E. 4.1).

E. 4.4.2

Die Pflichtige behauptet vor Verwaltungsgericht erstmalig, dass ihr Alleinaktionär die Firmenfahrzeuge gebraucht habe, um damit zum Flughafen zu fahren, wenn er Termine in Skandinavien wahrzunehmen hatte. Ausserdem sei der Firmenwagen "für Kontakte mit potenziellen Kunden, Lieferanten und Partnern in der Energiebranche genutzt" worden. Abgesehen davon, dass diese Behauptungen völlig unsubstanziert bleiben, ist die Pflichtige damit vor Verwaltungsgericht nicht zu hören, weil es sich dabei um neue Tatsachen handelt, welche die Pflichtige problemlos schon vor der Vorinstanz hätte vortragen können (vgl. oben E. 1.3). Es gibt folglich keinen Grund, die Würdigung der Vorinstanz infrage zu stellen, wonach die Pflichtige die Firmenwagen ihrem Alleinaktionär und seiner Ehegattin aufgrund des Beteiligungsverhältnisses zur Verfügung stellte und diese geldwerte Leistung ohne das Beteiligungsverhältnis nicht erbracht hätte. Mit der Vorinstanz ist somit auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zu schliessen. Die Aufrechnung der Fahrzeugkosten erfolgte zu Recht.

E. 4.4.3

Hinsichtlich der Reise- und Repräsentationsspesen behauptet die Pflichtige, ihre Abrechnungen seien vollständig, systematisch und entsprächen "höchsten Standards, die auch von grossen internationalen Unternehmen akzeptiert" würden. Damit tut sie nicht dar, dass die Spesenbelege es erlauben würden, die geschäftsmässige Begründetheit der Ausgaben im Einzelnen zu überprüfen. Soweit die Pflichtige Überlegungen zur

Weiterverrechnung anstellt, scheint sie zu übersehen, dass die weiterverrechneten Spesen gerade nicht Teil der Aufrechnung waren. Es wäre an ihr gewesen zu widerlegen, dass die von ihr getragenen Ausgaben zum Teil private Konsumationen darstellten. Das tut sie nicht. Zur Schätzungsmethode und zu den Schätzungsergebnissen äussert sich die Pflichtige nicht. Unter diesen Umständen ist es nicht am Verwaltungsgericht, die prima vista schlüssige Analyse der Vorinstanz infrage zu stellen.

E. 5.1

Die Pflichtige macht weiter geltend, es müsse für die Steuerperiode 2019 ein Steuerhoheitsverfahren durchgeführt werden. Sie begründet dies mit einem Urteil des Bundesgerichts (BGr, 6. November 2023, 9C_722/2022), worin dieses seine Praxis geändert haben soll.

E. 5.2

Der Pflichtigen kann auch in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

E. 5.2.1

Das Steuerhoheits- bzw. Steuerdomizilverfahren dient dazu, die steuerpflichtigen Personen davor zu bewahren, von einem Kanton ohne Steuerhoheit in ein Veranlagungsverfahren einbezogen zu werden, in dem sie Auskünfte über ihre Steuerfaktoren erteilen müssen (vgl. grundlegend BGE 62 I 74 E. 3; BGE 60 I 342 E. 2; vgl. zuletzt BGr, 1. April 2025, 9C_607/2022, E. 2.1 [zur Publikation vorgesehen]; BGE 150 II 244 E. 4.3.3; BGE 137 I 273 E. 3.3.2). Aus diesem Zweck folgt, dass die steuerpflichtige Person keinen Anspruch auf einen gesonderten Domizilentscheid mehr haben kann, wenn sie das Veranlagungsverfahren bereits über sich ergehen lassen bzw. sich darauf eingelassen hat (vgl. in diesem Sinn bereits BGE 60 I 342 E. 2; vgl. auch BGE 137 I 273 E. 3.3.3; Richner et al., § 3 N. 107).

E. 5.2.2

Die Pflichtige stellte ihren Antrag auf die Feststellung der Steuerhoheit erst nach Ablauf der Rekursfrist im Verfahren vor der Vorinstanz. Wie die Vorinstanz zutreffend erwog, war der Antrag der Pflichtigen nicht nur kantonprozessrechtlich verspätet und deshalb unzulässig, sondern bestand auch bundesrechtlich nach Abschluss des Einschätzungsverfahrens kein Anspruch mehr auf einen Steuerdomizilentscheid.

E. 5.3

Vom verfahrensrechtlichen Anspruch auf einen Steuerdomizilentscheid zu unterscheiden ist die materiellrechtliche Frage der subjektiven Steuerpflicht. Diese Frage hätte die Pflichtige auch noch im Veranlagungsverfahren aufwerfen können (vgl. BGr, 1. April 2025, 9C_607/2022, E. 4.2 [zur Publikation vorgesehen]). Selbst im Verfahren vor Verwaltungsgericht hätte sie die diesbezüglich relevanten Tatsachen noch neu behaupten und neue Beweismittel beibringen können, zumal das Novenverbot insoweit nicht gilt (vgl. oben E. 1.3) und das Verwaltungsgericht nicht an die Würdigung der Vorinstanz in deren Steuerhoheitsentscheid vom 4. Oktober 2022 gebunden gewesen wäre (vgl. BGr, 1. April 2025, 9C_607/2022, E. 4.2 [zur Publikation vorgesehen]). Davon hat die Pflichtige abgesehen. Sie bringt vor Verwaltungsgericht nichts vor, was das Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich infrage stellen und dessen Steueranspruch entgegenstehen könnte.

E. 5.4

Von vornherein unzulässig ist der Antrag auf Feststellung der Steuerhoheit bzw. der Veranlagungszuständigkeit, soweit er sich auf die direkte Bundessteuer bezieht. Denn dafür sind die kantonalen Instanzen klarerweise nicht zuständig (vgl. Art. 108 Abs. 1 DBG; BGE 150 II 244 E. 4.1 und 4.3). Die Pflichtige scheint vor Verwaltungsgericht zu anerkennen, dass dafür die Zuständigkeit bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) läge. Sie scheint aber der Auffassung zu sein, dass die ESTV erst tätig werden könne, wenn der kantonale Veranlagungsentscheid aufgehoben werde. Das trifft nicht zu (vgl. BGE 151 II 101 E. 3.5.4).

E. 6.1

Schliesslich beanstandet die Pflichtige, dass die Vorinstanz die Gerichtsgebühren auf das Doppelte erhöht hat. Der Mehraufwand sei entstanden, weil das kantonale Steueramt ihr im Einschätzungsverfahren das rechtliche Gehör nicht gewährt habe.

E. 6.2

Die Vorinstanz verlegt ihre Kosten nach Massgabe des Unterliegens (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). Die Höhe der Gerichtsgebühr richtet sich grundsätzlich nach dem Streitwert, hier also nach den im Streit liegenden Steuerbeträgen (§ 3 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 [GebV VGr]). In besonders aufwändigen Verfahren kann die Vorinstanz die Gerichtsgebühr bis auf das Doppelte erhöhen (§ 4 Abs. 1 GebV VGr).

E. 6.3

Soweit das Verwaltungsgericht die Gebührenfestsetzung durch die Vorinstanz überprüfen kann (vgl. § 153 Abs. 3 StG), ist sie nicht zu beanstanden. Im Vergleich zu anderen Verfahren mit ähnlich niedrigen Streitwerten gestaltete sich die vorliegende Angelegenheit, in der zahlreiche Tat- und Rechtsfragen zu behandeln waren, für die Vorinstanz besonders aufwändig. Eine Gerichtsgebühr von total Fr. 4'400.- steht auch nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der Tätigkeit der Vorinstanz in der vorliegenden Angelegenheit. Im Gegenteil hätte eine Gerichtsgebühr von lediglich Fr. 2'200.- dem Aufwand, den die Vorinstanz nicht zuletzt aufgrund der zahlreichen Vorbringen der Pflichtigen betreiben musste, nicht vernünftig Rechnung getragen. Es lässt sich auch nicht sagen, dass eine Gerichtsgebühr von Fr. 4'400.- der Pflichtigen den Zugang zur Justiz übermässig erschweren würde. Die Gerichtsgebühr hält sich folglich im Rahmen, der sich aus dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz (Art. 5 Abs. 2 BV) und aus dem daraus abgeleiteten Äquivalenzprinzip (vgl. BGE 145 I 52 E. 5.2.3) sowie aus der Rechtsweggarantie (Art. 29a BV) ergibt. Dass der Mehraufwand für die Vorinstanz nur entstanden sei, weil die Pflichtige im Einschätzungsverfahren keine Gelegenheit zur (erneuten) Stellungnahme erhalten habe, trifft sodann offensichtlich nicht zu, konnte die Pflichtige doch spätestens im Einspracheverfahren ihren Standpunkt eingehend darlegen.

E. 7

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde SB.2024.00133 betreffend Staats- und Gemeindesteuern (2015 bis 2019) abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Beschwerde SB.2024.00134 betreffend direkte Bundessteuer (2019) ist abzuweisen. Aufgrund der Komplexität der aufgeworfenen Tat- und Rechtsfragen rechtfertigt es sich für das verwaltungsgerichtliche Verfahren, die Gerichtsgebühr um 50 % zu erhöhen (§ 4 Abs. 1 GebV VGr). Die dergestalt erhöhten Gerichtskosten sind der vollständig unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG bzw. Art. 145

Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 und § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 VRG bzw. Art. 145 Abs. 2 und Art. 144 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1³ des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

E. 8

Betreffend die Steuerperioden 2015 und 2016 ist der vorliegende Entscheid ebenso als Zwischenentscheid gemäss Art. 93 BGG zu qualifizieren wie der beim Verwaltungsgericht angefochtene Rückweisungsentscheid der Vorinstanz. In diesem Umfang müssten also die Voraussetzungen von Art. 93 BGG erfüllt sein, damit beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (vgl. dazu oben E. 1.1).

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