

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00141 vom 12. November 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-11-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2024.00141

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00141 du 12 novembre 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00141 del 12 novembre 2025

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2018/2019/2020 [Vor Vorinstanz waren verschiedene Aufrechnungen von verdeckten Gewinnausschüttungen (u.a. Liegenschaften- und Personalaufwand, Sozialleistungen, Kontokorrent, Fahrzeugaufwand) sowie die Steuerhoheit des Kantons Zürich für das Geschäftsjahr vom 1.1.-31.12.2020 strittig. Die Pflichtige macht vor Verwaltungsgericht noch geltend, der Personalaufwand für Dritte und die damit verbundenen Spesen und Sozialleistungen seien berechtigt gewesen. Gleiches gelte für die für den mitarbeitenden Aktionär belasteten Sozialleistungen.] Kognition des Verwaltungsgerichts (E.1). Streitgegenstand bilden nur jene Aufrechnungen, die im Beschwerdeantrag ausdrücklich und substantiiert beanstandet wurden ■ hier insbesondere Personalaufwand, Arbeiten Dritter und Spesen von M, Sozialleistungen sowie Kursgewinne aus dem Kontokorrent betreffend B (E.2). Aufrechnungen sind vorzunehmen, wenn Aufwendungen nicht geschäftsmässig begründet oder als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind. Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für steuererhöhende, die steuerpflichtige Person diejenige für steuermindernde Tatsachen (E. 3). Der Lohn, das Honorar und die Spesen von M sind mangels Nachweises einer effektiven Tätigkeit nicht geschäftsmässig begründet. Auch die verbuchten Sozialleistungen für Mg und R sind aufzurechnen; Gleiches gilt für BVG- und Unfallversicherungsprämien ohne rechtliche Grundlage. Die Aufrechnungen betreffend Wertschriften im Kontokorrent B sind teilweise aufzuheben und zur weiteren Untersuchung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, da unklar bleibt, ob eine tatsächliche Schuld gegenüber B bestand (E.4). Teilweise Gutheissung der Beschwerde; die Sache wird zur ergänzenden Abklärung und Neubeurteilung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00141 SB.2024.00142 Urteil der 2. Kammer vom 12. November 2025
Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Maja Schüpbach Schmid, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Ivana Dremptic. In Sachen A AG, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.■31.12.2018, 1.1.■31.12.2019 und 1.1.■31.12.2020 sowie direkte Bundessteuer 1.1.■31.12.2018 und 1.1.■31.12.2019, hat sich ergeben: I. A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) hat den Zweck der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an Unternehmen sowie der Vermögensverwaltung. Sie wurde am 4. September 1990 mit Sitz in B gegründet. Ab der Steuerperiode 2016 beanspruchte der Kanton Zürich die Steuerhoheit über die

Pflichtige, deren Verwaltung vom Wohnsitz von C an der D-Strasse 01 in E/ZH aus erfolgte. Letzterer ist deren Inhaber (seit 2018), Präsident des Verwaltungsrats mit Einzelunterschrift (bis 29. November 2023 bzw. einziger Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift (ab 29. November 2023)). Am 27. März 2020 verlegte die Pflichtige den statutarischen Sitz an die F-Strasse 02 in G/Kanton H und am 29. November 2023 verlegte sie den statutarischen Sitz an die Adresse c/o C, D-Strasse 01, E/ZH. Mit der Steuerdeklaration für die Steuerperioden 1.1.■31.12.2018 und 1.1.■31.12.2019 teilte die Pflichtige mit, dass der Kanton Zürich betreffend die Steuerperiode 1.1.■31.12.2020 aufgrund der in G gemieteten Büroräumlichkeiten keine Steuerhoheit mehr innehatte. Das Steueramt teilte mit, dass aufgrund der Handänderung der Liegenschaft D-Strasse 01, E/ZH, im Steuerjahr 2020 mindestens eine beschränkte Steuerpflicht bestehe, worauf die Pflichtige Staats- und Gemeindesteuern, nach interkantonalen Steuerauscheidung, für die Periode 1.1.■31.12.2020 deklarierte. Aufgrund des Auftrags des Steuerkommissärs vom 17. August 2021 erstattete der steueramtliche Revisor am 30. September 2022 seinen Bericht und nahm verschiedene Aufrechnungen von verdeckten Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand vor. Daraufhin unterbreitete der Revisor der Pflichtigen am 3. Oktober 2022 Veranlagungs- und Einschätzungsvorschläge, wobei die Sitzverlegung nach G/Kanton H nicht anerkannt wurde. Nachdem die Vorschläge abgelehnt worden waren, ersuchte der Revisor mit Auflage vom 30. Januar 2023 die Pflichtige, die Geschäftsbuchhaltung sowie zahlreiche weitere Belege und Beweise einzureichen. Nach Mahnung und anschliessender Eingabe veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 1.1.■31.12.2018 und 1.1.■31.12.2019 und schätzte sie für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.■31.12.2018, 1.1.■31.12.2019 und 1.1.■31.12.2020 gemäss den Vorschlägen vom 3. Oktober 2022 ein. B. Hiergegen erhob die Pflichtige Einsprache, welche teilweise gutgeheissen wurde, und die Pflichtige wurde mit Entscheid vom 13. Dezember 2023 wie folgt veranlagt bzw. eingeschätzt: Direkte Bundessteuer Reingewinn Eigenkapital 1.1.■31.12.2018 Fr. Fr. 1.1.■31.12.2019 Fr. Fr. 1.1.■31.12.2020 -- -- Staats- und Gemeindesteuern Reingewinn Eigenkapital 1.1.■31.12.2018 Fr. Fr. 1.1.■31.12.2019 Fr. Fr. 1.1.■31.12.2020 Fr. Fr. Dabei nahm das kantonale Steueramt abweichend vom Revisionsbericht / von der Einschätzung und Veranlagung folgende Gewinnkorrekturen vor: 2018 Reingewinn gemäss ER Fr. Korrektur Liegenschaftenertrag/-aufwand Fr. Personalaufwand/Dritteleistungen Fr. Sozialleistungen Fr. Fahrzeugaufwand Fr. KK I Fr. Abschreibung Bilder Fr. Rückstellung Steuern Fr. Steuerbarer Gewinn Fr. 2019 Reingewinn gemäss ER Fr. Korrektur Liegenschaftenertrag/-aufwand Fr. Personalaufwand/Dritteleistungen Fr. Sozialleistungen Fr. Fahrzeugaufwand Fr. KK I Fr. Abschreibung Bilder Fr. Auflösung Rückstellung Fr. Rückstellung Steuern Fr. Steuerbarer Gewinn Fr. 2020 Reingewinn gemäss ER Fr. Korrektur Liegenschaftenertrag/-aufwand Fr. Personalaufwand/Dritteleistungen Fr. Sozialleistungen Fr. Fahrzeugaufwand Fr. Werbung/Akquisition Fr. Abschreibung Bilder Fr. Rückstellung Steuern Fr. Steuerbarer Gewinn Fr. II. Mit Rekurs und Beschwerde vom 9. Januar 2024 gelangte die Pflichtige an das Steuerrekursgericht und beantragte Verzicht auf nahezu alle Aufrechnungen resp. Veranlagung und Einschätzung mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. für die Geschäftsjahre 2018 und 2019 und die Zuweisung des Geschäftsjahres 1.1.2020■31.12.2020 an den Kanton H zur Besteuerung. Mit Entscheid vom 29. Oktober 2024 hiess das Steuerrekursgericht die Rechtsmittel der Pflichtigen teilweise gut, soweit es darauf eintrat, und veranlagte sie wie folgt: Direkte Bundessteuer Steuerbarer Reingewinn Satz in % Massgebendes Eigenkapital 1.1.■31.12.2018 Fr. 8,5 Fr.

1.1.■31.12.2019 Fr. 8,5 Fr. Staats- und Gemeindesteuern Steuerbarer Reingewinn Satz in % Steuerbares Eigenkapital Satz in ■ 1.1.■31.12.2018 Fr. 8,0 Fr. 0,75 1.1.■31.12.2019 Fr. 8,0 Fr. 0,75 1.1.■31.12.2020 Fr. 8,0 Fr. 0,75 III. Mit Beschwerde vom 26. Dezember 2024 erhob die Pflichtige Beschwerde gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts und beantragte, die steuerbaren Reingewinne wie folgt zu veranlagern: Steuerperiode 2018 Fr. 2019 Fr. 2020 Fr. Steuerbarer Gewinn/Verlust gemäss Einschätzung Steuerrekursgericht Abzüglich: Personalaufwand J Arbeiten Dritter von J Spesen J Sozialleistungen Kursgewinne Wertschriften Verlustvortrag Steuerbarer Verlust Mit Präsidialverfügung vom 30. Dezember 2024 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SB.2024.00141 (Staats- und Gemeindesteuern 1.1.■31.12.2018, 1.1.■31.12.2019 sowie 1.1.■31.12.2020) und SB.2024.00142 (direkte Bundessteuer 1.1.■31.12.2018 und 1.1.■31.12.2019). Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerden ■ soweit darauf einzutreten sei ■ beantragte und das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Gemeinde E nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerdeverfahren SB.2024.00141 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.■31.12.2018, 1.1.■31.12.2019 und 1.1.■31.12.2020 und SB.2024.00142 betreffend die direkte Bundessteuer 1.1.■31.12.2018 und 1.1.■31.12.2019 betreffen dieselbe Pflichtige, dieselben Steuerperioden, denselben Sachverhalt und eine analoge Rechtslage, weshalb sie zu Recht vereinigt worden sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147; VGr, 18. Juli 2023, SB.2023.00036/37, E. 1.2).

E. 2.1

Der Streitgegenstand eines Verfahrens wird einerseits durch den Gegenstand des angefochtenen Entscheids und andererseits durch das Parteibegehren festgelegt (Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, Vorbem. zu §§ 19■28a Rz. 44 und § 23 Rz. 5). Er bestimmt sich aufgrund der Dispositionsmaxime nach der im Parteiantrag verlangten Rechtsfolge. Demnach ist im vorliegenden Verfahren die Frage der Steuerhoheit nicht mehr Streitgegenstand des Verfahrens.

E. 2.2

Die Beschwerde in Steuersachen an das Verwaltungsgericht muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Im Rahmen der Begründung ist zu unterscheiden zwischen der Begründungspflicht, die formellen Gehalt hat und daher eine Prozess- bzw. Sachurteilsvoraussetzung darstellt (vgl. § 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 147 Abs. 4 StG), und der Rüge- bzw. Substanziierungspflicht, die

materiellen Gehalt hat. Die Begründungspflicht in diesem zweiten Sinn erfordert, dass in der Begründung dargelegt wird, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Die beschwerdeführende Partei hat sich substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinanderzusetzen. Das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte ist nicht gehalten, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den angefochtenen Entscheid von Amtes wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen (vgl. VGr, 27. Januar 2016, VB.2015.00662, E. 1.1, bestätigt mit BGr, 21. März 2016, 2C_221/2016, E. 2.2; VGr, 17. Dezember 2014, SR.2014.00010/11, E. 2.1; s. auch SB.2019.00059/60, E. 2.3; SB.2018.00139; aus anderen Rechtsgebieten: VB.2024.00476, E. 9.2 mit vielen Hinweisen). Aus dem vorliegenden Antrag ist ersichtlich, dass die Aufrechnungen bezüglich Personalaufwand, Arbeiten Dritter und Spesen betreffend J, Sozialleistungen und Kursgewinne von Wertschriften (Kontokorrent I) umstritten sind. Soweit die Pflichtige pauschal in den Schlussbemerkungen die übrigen Aufrechnungen als teilweise fehlerhaft erachtet, werden diese jedoch nicht genügend begründet, weshalb darauf nicht einzutreten ist.

E. 3.1

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 Saldo vortrags 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).

E. 3.2

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).

E. 3.3

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 147 II 338 E. 3.2; 146 II 6 E. 4.2; 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. Wenn hingegen feststeht, dass Aufwendungen getätigt wurden, und einzig ihr Umfang nicht festgestellt werden kann, ist dieser Umfang pflichtgemäss zu schätzen (vgl. BGr, 25. August 2021, 2C_153/2021, E. 3.2.5; BGr, 16. Juli 2013, 2C_273/2013 und 2C_274/2013, E. 3.4, mit weiteren Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, Basel 2015, Einleitung zu Art. 122 ff., N. 37 f.).

E. 4

Die von der Pflichtigen angefochtenen Aufrechnungen sind im Folgenden einzeln zu prüfen.

E. 4.1

Personalaufwand, Arbeiten Dritter und Spesen J

E. 4.1.1

Einleitend ist anzumerken, dass die Pflichtige in ihrem Antrag die Aufrechnung des Lohnes von L (Fr. für das Jahr 2018 und Fr. für das Jahr 2019) durch die Vorinstanz und das kantonale Steueramt nicht mehr beanstandet.

E. 4.1.2

Die Pflichtige macht hingegen geltend, dass weder das kantonale Steueramt noch die Vorinstanz eine stichhaltige Begründung vorgebracht hätte, weshalb der Personalaufwand für J nicht geschäftsmässig begründet sei. Die Aufrechnung basiere auf Annahmen und Vermutungen, zudem werde der Arbeitsvertrag nicht berücksichtigt. Frau J sei bis heute für die Gesellschaft tätig und der Zweifel an ihrer beruflichen Qualifikation sei nicht gerechtfertigt. Sie beantragt, sowohl das Honorar als auch den Lohn als geschäftsmässig begründet anzusehen.

E. 4.1.3.1

Der Revisor rechnete in seinem Bericht vom 30. September 2022, welcher dem Einspracheentscheid voranging, Fr. für die "Arbeiten Dritter" durch J auf. Der Lohn von J wurde erst im Einspracheentscheid, aber in vollem Umfang (für das Jahr 2018 Fr. , für das Jahr 2019 Fr. und für das Jahr 2020 Fr.) aufgerechnet. Das kantonale Steueramt stellte fest, dass die Mitarbeit bei der Pflichtigen trotz Auflage und Mahnung nicht nachgewiesen worden sei, weswegen davon auszugehen sei, dass die Kosten im Zusammenhang mit der Gesundheit von C angefallen und nicht geschäftsmässig begründet seien.

E. 4.1.3.2

Die Vorinstanz erwog, dass die Pflichtige einen Arbeitsvertrag, ein Diplom der Tageshandelsschule aus dem Jahr 1986, eine Bestätigung für einen Englischkurs von 1988 sowie eine Bestätigung über die Tätigkeit bei der Bank K, während 10 Monaten vom 1. April 1986 bis 31. Januar 1987, eingereicht hätte. Gemäss Arbeitsvertrag sei J als Assistentin von C für die Finanzbuchhaltung und die Wertschriftenkontrolle zuständig gewesen und hätte die Wertschriften- und Devisenanalyse der Banken und Finanzpresse analysiert. Da J unbestrittenermassen Komplementärmedizinerin in eigener Praxis sei und ihre wirtschaftliche Ausbildung sowie Arbeitspraxis in der Branche mehr als 30 Jahre zurückliege sowie sich ihre Tätigkeit mit der von L teilweise gedeckt hätte, habe das Steueramt den Sachverhalt zu Recht untersucht. Da die Pflichtige alsdann keinerlei Beweise für die Tätigkeit von J im Betrieb habe beibringen können, sei der Lohn und auch das Honorar für die "Arbeiten Dritter" von J zu Recht aufgerechnet worden. Weiter hielt die

Vorinstanz fest, dass das kantonale Steueramt zu Unrecht von einer Aufrechnung der Spesen für J ■ im Gegensatz zum Revisionsbericht ■ abgesehen habe, weshalb mangels steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnisses auch diese aufzurechnen seien.

E. 4.1.4

Soweit die Pflichtige mit dem Argument, der Arbeitsvertrag sei von der Vorinstanz nicht berücksichtigt worden, eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend machen möchte, ist sie damit nicht zu hören. Denn entgegen den Ausführungen in der Beschwerde hat die Vorinstanz den Arbeitsvertrag zur Kenntnis genommen und gewürdigt. Die Wertung der Vorinstanz, dass die Pflichtige ausser dem Arbeitsvertrag keinerlei Beweise für die Tätigkeit von J erbracht habe, ist nicht zu beanstanden. So hat das kantonale Steueramt mit der Auflage vom 30. Januar 2023 / Mahnung vom 18. April 2023 die Pflichtige ersucht, geeignete Unterlagen einzureichen. Da es sich um steuermindernde Tatsachen handelt, wäre es an der Pflichtigen gelegen, die Arbeitstätigkeit für die im Vertrag geschilderten Arbeiten zu belegen. Die Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, dass sie nicht wüsste, wie sie einen substantiierten Beweis erbringen könnte. Zudem machte sie gegenüber dem kantonalen Steueramt geltend, die Mailkorrespondenz aus den betroffenen Jahren sei gelöscht worden. Für das Verwaltungsgericht ist es indes nicht nachvollziehbar, dass die Tätigkeit einer Arbeitnehmerin keinerlei Spuren hinterlassen soll. Beispielsweise ist davon auszugehen, dass die Analysen, die sie für Herrn C vorgenommen hat, in irgendeiner Form festgehalten wurden, insbesondere auch, da sie bei der örtlichen und zeitlichen Ausgestaltung ihrer Tätigkeit völlig frei war. Weiter hat sie gemäss Vertrag die Finanzbuchhaltung geführt. Auch hier müsste sich ihre Tätigkeit in irgendeiner Form belegen lassen, sei es durch das Aufarbeiten oder Visieren von Belegen, sei es durch Bemerkungen auf zu verbuchenden Unterlagen. Die Pflichtige behauptet weiter, dass J bis heute für sie tätig sei, weshalb sie beispielsweise auch aufgrund einer Mailkorrespondenz aus anderen Jahren mindestens einen analogen Beleg für die Tätigkeit von J hätte vorlegen können. Sie führt einzig aus, dass es keinen Sinn ergeben würde, jemanden zu bezahlen, wenn er keine Tätigkeit vornehmen würde. Die Vorinstanz behauptete jedoch nicht, dass J nicht tätig geworden sei, sie bezweifelte lediglich die geschäftsmässige Begründung der Tätigkeit. Indem die Pflichtige es unterlassen hat, die Tätigkeit von J in irgendeiner Form zu belegen, ist die Schlussfolgerung, ihre Tätigkeit sei nicht geschäftsmässig begründet, vor der Würdigung der gesamten Umstände nicht zu beanstanden und der Personalaufwand sowie die Spesen für J sind aufzurechnen.

E. 4.2

Sozialleistungen

E. 4.2.1

Die Pflichtige behauptet, dass die entsprechend verbuchten Aufwände für J erfolgt seien und somit geschäftsmässig begründet seien. Da ■ wie vorstehend erläutert wurde ■ kein Nachweis erbracht wurde, dass J für den Betrieb gearbeitet hatte, sind auch die für sie verbuchten Sozialleistungen im Kto. 03 nicht als geschäftsmässig begründet anzusehen und wurden von der Vorinstanz für die Steuerperioden 1.1.■31.12.2018, 1.1.■31.12.2019 und 1.1.■31.12.2020 entsprechend korrekt aufgerechnet.

E. 4.2.2.1

Die Pflichtige führt an, dass L im Jahr 2018 noch angestellt gewesen sei, ab 2018 jedoch nicht mehr und entsprechend auch nicht mehr versichert. Die Zahlung der BVG-Beiträge

für das Jahr 2018 (Fr.) sei über das Privatkonto von C erfolgt, weshalb diese Beiträge nicht aufwandmässig wirksam gewesen seien.

E. 4.2.2.2

Die Vorinstanz führte zu Recht an, dass die Pflichtige trotz entsprechender Auflage keine Belege beigebracht hätte, dass L für die Pflichtige tätig gewesen sei. Dies wird von der Pflichtigen nicht (mehr) substantiiert bestritten. Demnach gilt auch betreffend L, dass es an einem Nachweis für ihre Tätigkeit für die Pflichtige fehlt, weshalb Leistungen für Sozialversicherungsbeiträge korrekterweise für die Steuerperioden 1.1.■31.12.2018 und 1.1.■31.12.2019 aufzurechnen sind. Bezüglich der Behauptung, dass die BVG-Beiträge für L vom Privatkonto bezahlt worden und deshalb nicht aufwandwirksam gewesen seien, ist anzumerken, dass diese im Sozialleistungskonto (03) in den Jahren 2018 und 2019 aufwandmindernd gebucht wurden, weshalb deren Berücksichtigung bei der Aufrechnung durch die Vorinstanz und das kantonale Steueramt auch entsprechend vom (aufzurechnenden) Aufwand abgezogen wurde, weshalb dies nicht zu beanstanden ist.

E. 4.2.3

Die Pflichtige führte an, dass es sich bei den im vorinstanzlichen Urteil abgebildeten Konti unbestrittenermassen um Zahlungen an die AHV sowie die Versicherung M für BVG- und Unfallversicherungsbeiträge handle. Da Herr C im Jahr 2018 bereits 74 Jahre alt gewesen sei, sei es verwegen, zu behaupten, dass die BVG-Beträge in den Jahren 2018 bis 2020 ihn betreffen könnten. Das Vorbringen der Pflichtigen geht fehl, da die Vorinstanz und das kantonale Steueramt diese Behauptung nicht aufstellten. Im Gegenteil führten sie aus, dass die Zahlungen aufgrund seines Alters nicht für Herrn C erfolgen konnten und sowohl bei Frau L als auch bei Frau J der Nachweis fehle, dass sie für die Pflichtige gearbeitet haben, weshalb alle BVG-Beträge zu Recht aufgerechnet wurden.

E. 4.2.4

Bezüglich Sozialleistungen betreffend den mitarbeitenden Aktionär macht die Pflichtige weiter geltend, die Vorinstanz habe verkannt, dass ihm als mitarbeitendem Aktionär diese wie anderen Mitarbeitenden zustehen würden. Die Vorinstanz hat die kalkulatorisch berechneten Anteile der Sozialleistungen betreffend Unfallversicherung für den mitarbeitenden Aktionär ausgeschieden und diese nicht gesamthaft aufgerechnet, weshalb die Behauptung fehlerhaft ist. Aufgrund der fehlenden geschäftsmässigen Begründung wurden nur die Prämien betreffend Unfallversicherung (Berufsunfälle und Nichtberufsunfälle) für L und J vollständig aufgerechnet. Betreffend die Prämie für den mitarbeitenden Aktionär wurde hingegen zwischen der obligatorischen Versicherung der Berufsunfälle und Berufskrankheiten (die vom Arbeitgeber zu tragen sind) und den Prämien für Nichtberufsunfälle (die gemäss Art. 91 des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung vom 20. März 1981, UVG, zu Lasten des Arbeitnehmers gehen) unterschieden. Denn wie die Vorinstanz richtig ausführte, ist gemäss Art. 718b des Obligationenrechts (OR) zwingend die Schriftlichkeit einer solchen Abrede vorausgesetzt. Wenn eine zwingende Vorschrift nicht eingehalten wird, so ist das Geschäft gemäss Art. 11 Abs. 2 OR grundsätzlich ungültig. Eine solche zwingende Formvorschrift gilt auch, wenn der Betreffende wie hier verschiedene Hüte trägt und zugleich die Entscheidungsmacht als Einzelunterschriftsberechtigter hat und angestellter Mitarbeitender ist. Die Pflichtige hat sich im Rechtsverkehr gesetzeskonform zu verhalten, ob sie das Gesetz kennt oder nicht, ändert nichts am Eintritt der gesetzlich vorgesehenen Rechtsfolge. Demnach ist auch hier

die Aufrechnung der Nichtbetriebsunfallversicherungsprämien für den mitarbeitenden Aktionär, C, zu Recht erfolgt, da sie wirtschaftlich nicht begründeten Aufwand darstellen und der Einwand, für Rechtsunkundige seien solche Finessen nicht erkennbar, unbehilflich ist.

E. 4.2.5

Betreffend die Rückstellung für die AHV macht die Pflichtige geltend, es handle sich um ein Versehen, dass diese nicht im Folgejahr aufgelöst worden sei, jedoch sei sie im Geschäftsjahr 2021 aufgelöst und ergebniswirksam verbucht worden. Infolge der steuerlichen Verluste der Jahre 2018 bis 2020 sei dies jedoch nicht relevant. Die Vorinstanz hat ausgeführt, dass die Buchung "Rückstellungen für AHV/IV/EO" korrekt als transitorische Buchung erfasst, jedoch nicht im Folgejahr aufgelöst wurde. Im Steuerrecht gelte das Massgeblichkeitsprinzip, weshalb die Buchhaltung nach Massgabe der ordnungsgemässen Rechnungslegung zu erstellen sei. Wenn eine Buchung handelsrechtlich korrekt erfolgt sei, sei sie auch steuerrechtlich massgebend. Die erwähnte transitorische Buchung von "Rückstellungen für AHV/IV/EO" sei im Geschäftsjahr 2018 korrekt erfolgt, hätte aber im Jahr 2019 aufgelöst werden sollen. Dementsprechend wurde der Aufwand, der für C entstanden war und damit als geschäftsmässig begründet galt, zutreffend für das Geschäftsjahr 2018 akzeptiert und nur die Anteile für L und J aufgerechnet. Die Pflichtige verkennt zudem, dass die Vorinstanz die transitorische Buchung "Rückstellungen für AHV/IV/EO" an sich nicht in Frage stellte, sondern lediglich darlegte, welcher Teil geschäftsmässig begründet ist, und diesen so auf die Geschäftsjahre verteilte, dass eine periodengerechte Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit möglich und das Realisationsprinzip gewahrt ist. Zudem schied sie korrekterweise erneut den Anteil aus, der für L und J verbucht wurde. Demnach erfolgten auch die Aufrechnungen für die Steuerperioden 1.1.■31.12.2019 und 1.1.■31.12.2020 zu Recht und sind nicht zu beanstanden.

E. 4.3

Wertschriften Kontokorrent I

E. 4.3.1

Bezüglich der Kursgewinne von Wertschriften im Kontokorrent I (Konto 04) macht die Pflichtige geltend, dass die Transaktionen auf dem Konto von I verbucht worden seien, ebenso wie das Honorar der A AG in der Höhe von Fr. für Transaktionen/Vermögensverwaltung. Die A AG handle auf eigene Rechnung mit Wertschriften und betreue noch zwei bzw. drei Mandate mit Vermögensverwaltung von Dritten. Dass die A AG auch für I teilweise als Vermögensverwalterin tätig gewesen sei, sei somit durchaus im Geschäftsrahmen der Gesellschaft. Es mache wirtschaftlich aber keinen Sinn, wenn Gewinne auf eigene Rechnung der Gesellschaft einem Dritten gutgeschrieben würden. Es würde infolge steuerlicher Verlustvorträge nicht einmal von dieser Seite einen Sinn ergeben. Grundlage für die Aufrechnung seien einmal mehr Annahmen und Vermutungen. Die schriftliche Bestätigung von I vom 27. Dezember 2023 über die Richtigkeit dieser Transaktionen sei schlichtweg ausgeblendet worden.

E. 4.3.2.1

Die Vorinstanz rügte das kantonale Steueramt dahingehend, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nur dann anzunehmen wäre, wenn keine Schuld gegenüber I bestanden hätte. Dies sei allerdings vom kantonalen Steueramt im Auflage- und

Veranlagungs-/Einschätzungsentscheid weder behauptet noch nachgewiesen worden. Erst im Einspracheentscheid habe der Steuerkommissär die Auffassung vertreten, die Schuld sei nicht nachgewiesen worden bzw. nicht existent. Er habe es aber versäumt, sich mit den umfangreichen Ausführungen der Pflichtigen zum Entstehen der Schuld auseinanderzusetzen. Soweit der Steuerkommissär die Meinung äussere, die Schuld sei nicht nachgewiesen, müsse ihm entgegengehalten werden, dass der Nachweis nicht Gegenstand von Auflage und Mahnung gewesen sei. Weiter kommt die Vorinstanz zum Schluss, dass sich den Akten keine Anhaltspunkte dafür entnehmen liessen, dass "das Passivdarlehen simuliert war". Zuzustimmen sei dem kantonalen Steueramt lediglich dahingehend, dass die Barrückzahlungen hellhörig werden liessen. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass die Bargeldzahlungen mindestens teilweise der Verschleierung des Ursprungs des Geldes gedient hätten. Der Umstand, dass der Gesellschaft keine verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen sei, schliesse jedoch nicht aus, dass die Zahlungen an C als steuerbare Zuflüsse zu erfassen seien. Dies, weil es sich mindestens bei einem Teil der im Konto 04 verbuchten Barabhebungen in Wirklichkeit um Überweisungen zugunsten von C handeln würde ■ so die "Barbezüge" vom 26.3. und 23.5.2018, welche in den Auszügen der Bank N ersichtlich seien ■, und ebenso würde es sich bei einer weiteren Buchung vom 1.2.2018 um eine Überweisung handeln, bei der hingegen der Begünstigte nicht aus der Buchhaltung ersichtlich sei. Die Vorinstanz schliesst ihre Ausführungen damit, dass im Jahr 2019 unbestrittenermassen einzelne Handelsgeschäfte mit Aktien über das Kontokorrent I erfolgt seien. Als Gegenkonto sei jeweils das Bankkonto der Bank N aufgeführt worden. Aus diesen Buchungen sei im Jahr 2019 ein Gewinn von Fr. resultiert, der nicht über das Erfolgsrechnungskonto Nr. 05 "Realisierte Kursgewinne Wertschriften" gebucht worden sei, weshalb eine erfolgsneutrale Erfassung vorliege. Da dieser Gewinn jedoch aus dem Handel mit Aktien erfolgswirksam hätte verbucht werden sollen, sei die Gewinnaufrechnung zu Recht erfolgt.

E. 4.3.2.2

Eine Minderheit der Vorinstanz vertritt hingegen die Ansicht, dass das kantonale Steueramt erst nach Erlass der Auflage/Mahnung bzw. erst nach dem Einwand der Pflichtigen, wonach gar keine Entreichung auf der Stufe der Pflichtigen vorliege, die Begründung dahingehend geändert habe, dass die Schuld I (und später C) gegenüber gar nie bestanden hätte. Zu diesem Punkt hätte das kantonale Steueramt jedoch keine Untersuchung geführt und insbesondere sei die Pflichtige nicht explizit aufgefordert worden, Belege zum Nachweis dieser Schuld einzureichen. Es sei davon auszugehen, dass, sofern die Schuld gegenüber I effektiv begründet worden sei, im Zeitpunkt der Begründung ein Zahlungseingang auf dem Bankkonto der Pflichtigen ersichtlich wäre. Erst müsste geprüft werden, ob die Schuld gegenüber I Bestand habe, und danach wäre zu prüfen, wie sich die Vermögensminderung auf die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisse auswirke. Demnach sei im Ergebnis die Gesetzmässigkeit der vom kantonalen Steueramt festgesetzten Steuerfaktoren der Steuerperioden 2018■2019 (direkte Bundessteuern) bzw. 2018■2020 (Staats- und Gemeindesteuern) anhand der vorliegenden Unterlagen nicht überprüfbar und der Rekurs sowie die Beschwerde aufgrund eines bedeutsamen Verfahrensmangels teilweise gutzuheissen und an das kantonale Steueramt zwecks Wahrung des Instanzenzugs zur Untersuchung und Neubeurteilung zurückzuweisen.

E. 4.3.3

Der abweichenden Meinung der Minderheit der Vorinstanz ist beizupflichten.

E. 4.3.3.1

Wie in Erwägung 3 ausgeführt, trifft die Steuerbehörde die Beweislast für steuererhöhende Tatsachen und es trifft sie hierfür eine Untersuchungspflicht.

E. 4.3.3.2

Zunächst rechnete das kantonale Steueramt diverse Barbezüge, Bezüge für den Erwerb eines Bildes, Bezüge zur Bezahlung eines Anwalts sowie die Umbuchung zu Lasten des Kontokorrents I zu Gunsten des Kontokorrents L mit der Begründung auf, dass die Mittelverwendung betreffend das Kontokorrent I unklar sei. Mit Auflage vom 30. Januar 2023 bzw. deren Mahnung vom 18. April 2023 forderte das kantonale Steueramt folgende Angaben bzw. Unterlagen ein: "Basierend auf den vorliegenden Unterlagen werden betreffend dem Kontokorrent I (Konto-Nr. 04) diverse Barbezüge getätigt, zudem erfolgt ein Übertrag auf das private Kontokorrentkonto L (Konto-Nr. 06). Wir bitten Sie diese Zahlungen im Detail nachzuweisen, unterlegt mit beweiskräftigen Unterlagen. Handelt es sich bei diesen Transaktionen um Lohnbezüge?" Mit Schreiben vom 24. März 2023 führte die Pflichtige diesbezüglich aus, es existierten keine Kunden- und Darlehensverträge. Die Arbeiten und Darlehenszahlungen seien jeweils mündlich abgesprochen worden. Im März 2020 habe I Herrn C einen Betrag von Fr. privat bezahlt. Letzterer habe diesen bar bezahlten Betrag seinem Konto (06) belastet und dem Konto I (04) gutgeschrieben. Unterlagen zu den Schilderungen reichte die Pflichtige nicht ein. Am 5. Oktober 2023 erging der Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid. In ihrer Einsprache vom 27. Oktober 2023 wies die Pflichtige unter anderem darauf hin, dass durch die Rückzahlung einer Schuld die Gesellschaft gar nicht entreichert werde und somit keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen könne. Im daraufhin am 23. November 2023 ergangenen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag 2019 stellte sich das kantonale Steueramt nun auf den Standpunkt, es bestünden keine Anzeichen, dass eine Schuld überhaupt bestanden habe. Nachdem die Pflichtige am 4. Dezember 2023 die Aufrechnungen (in pauschaler Weise) erneut bestritten hatte, erliess das kantonale Steueramt die Einspracheentscheide für die direkte Bundessteuer 1.1.■31.12.2018 und 1.1.■31.12.2019 sowie für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.■31.12.2018, 1.1.■31.12.2019 und 1.1.■31.12.2020. Als Begründung führte es an, trotz Auflage und Mahnung habe die Schuld gegenüber I nicht nachgewiesen werden können. Auch der Bezug dieser angeblichen Schuld sei aussergewöhnlich und nicht nachvollziehbar. Es sei davon auszugehen, dass die Zahlungen an C geflossen seien und keine effektive Schuld und damit keine Leistungsbeziehung bestanden habe. Folglich habe keine Leistungsbeziehung bestanden, welche mit dem fiktiven Darlehen vergütet worden sei.

E. 4.3.3.3

Aufgrund der vorangehenden Ausführungen ist ersichtlich, dass das kantonale Steueramt erst nach Erlass der Auflage/Mahnung bzw. erst nach dem Einwand der Pflichtigen, wonach gar keine Entreichung auf Stufe der Pflichtigen vorliege, die Begründung dahingehend änderte, wonach die Schuld gegenüber I (und später gegenüber C) gar nie bestanden habe. Zu diesem Punkt hatte das kantonale Steueramt jedoch keine Untersuchung geführt und insbesondere wurde die Pflichtige nicht explizit aufgefordert, Belege zum Nachweis dieser Schuld einzureichen. Mit der vorinstanzlichen Minderheitsmeinung ist davon auszugehen, dass, sofern die Schuld gegenüber I effektiv begründet worden war, im Zeitpunkt der

Begründung ein Zahlungseingang auf dem Bankkonto der Pflichtigen ersichtlich wäre. Um zu prüfen, ob im vorliegenden Fall auf Stufe der Pflichtigen Aufrechnungen infolge verdeckter Gewinnausschüttungen vorzunehmen sind, müsste in einem ersten Schritt (mittels Auflage) überprüft werden, ob die Schuld gegenüber I Bestand hat, mithin ob der Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht. In einem nächsten Schritt wäre auch zu prüfen und nachzuweisen, wie die konkrete Vermögensverminderung sich auf die durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisse auswirken (insbesondere betreffen sämtliche vorgenommenen Aufrechnungen des kantonalen Steueramtes Bestandeskonti und keine Positionen der Erfolgsrechnung). Demnach ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und zur Untersuchung im Sinn der Erwägung und zur Wahrung des Instanzenzugs an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

E. 5

Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3 sowie BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3) gilt eine Rückweisung mit offenem Ausgang als Obsiegen des Beschwerdeführers, welcher bei einem Rückweisungsentscheid insgesamt nicht schlechter gestellt werden darf, wie wenn der richtige Entscheid von Anfang an getroffen worden wäre. Im vorliegenden Fall ist der Prozessausgang lediglich in Bezug auf das Kontokorrent I offen und der vorinstanzliche Entscheid überwiegend korrekt, weshalb die Gerichtskosten des vorliegenden Entscheids, wie auch des vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeentscheids des Steuerrekursgerichts, den Parteien anteilmässig aufzuerlegen sind. Da der vorinstanzliche Entscheid einzig im Bereich des rechtlichen Gehörs bezüglich Kontokorrent I zurückzuweisen ist, ist mangels überwiegenden Obsiegens dem nicht vertretenen Beschwerdeführer auch keine Umtriebsentschädigung zuzusprechen (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A. Zürich 2021, § 152 StG N. 11) ■ zumal es ohnehin an einem entsprechenden Antrag mangelt.

E. 6

Letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, sind grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren (BGE 144 V 280 E. 1.2; BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, jedoch kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 144 V 280 E. 1.2; BGE 134 II 124 E. 1.3).