

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00123 vom 6. Juli 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-07-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00123

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00123 du 6 juillet 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00123 del 6 luglio 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2013 | Staats- und Gemeindesteuern 2013. Ermessenstaxation. Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Novenverbot im verwaltungsgerichtlichen Verfahren (E. 2.1). Es ist nicht ersichtlich, inwiefern die Ermessensveranlagung nichtig sein soll (E. 3). Ausstandsgründe im Steuerrecht (E. 4.1 und 4.2). Es erscheint zweifelhaft, ob Ausstandsvorschriften angerufen worden sind, nichtsdestotrotz liegen keine Gründe für die Bejahung einer Befangenheit oder Voreingenommenheit des Steuerkommissärs vor (E. 4.3). Die Pflichtige hat die versäumten Mitwirkungshandlungen weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren in rechtsgenügender Weise erbracht. Damit fehlt es auch an rechtsgenügenden Beweismitteln, welche eine geschäftsmässige Begründetheit des Vertretungsaufwands rechtfertigen könnte (E. 5). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen. Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2021.00123 SB.2021.00124 Urteil der 2. Kammer vom 6. Juli 2022
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Ersatzrichter Arthur Brunner, Gerichtsschreiberin Ivana Devcic. In Sachen A AG, vertreten durch B AG, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das Kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2013 sowie Direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2013. hat sich ergeben: I. A. Die A AG (nachfolgend: die Pflichtige) mit Sitz in C/Land X bezweckte in der hier interessierenden Steuerperiode 2013 die Erforschung und den Handel mit Heil- und Lebensmitteln. Ferner konnte sie gemäss ihren Statuten Liegenschaften erwerben. Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident der Pflichtigen war in der Steuerperiode 2013 der heute in E ansässige D, der sich in derselben Stellung auch in der J AG mit Sitz in C betätigte. B. Am 1. November 2007 versetzte die Eidgenössische Bankenkommision die J AG in Liquidation. Am 28. Juni 2010 eröffnete die FINMA (als Nachfolgebehörde der Eidg. Bankenkommision) den Konkurs über die J AG. In der Folge wurde erfolglos versucht, die J AG mittels Absorptionsfusion in die Pflichtige einzugliedern. Eine fusionsrechtliche Vermögensübertragung der im Eigentum der J AG befindlichen Geschäftliegenschaft F 01, C, auf die Pflichtige scheiterte ebenfalls. Schliesslich kaufte die Pflichtige der J AG die betreffende Liegenschaft am 27. Juni 2013 für Fr. ... ab. Die gesamte Transaktion wurde anwaltlich durch RA G begleitet. II. A. Da die Pflichtige für die Steuerperiode 2013 trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatte, wurde sie vom Steuerkommissär am 13. November 2018 nach pflichtgemässem Ermessen veranlagt; sie

wurde für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern 2013 übereinstimmend mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... eingeschätzt, für die Staats- und Gemeindesteuern ausserdem mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... bzw. Fr. ...

B. Gegen die Veranlagungsverfügung vom 13. November 2018 erhob die Pflichtige Einsprache. Der Einsprache beigelegt waren eine von der Steuervertreterin unterschriebene Steuererklärung, eine nicht unterzeichnete Jahresrechnung 2013 sowie Kontenblätter; aus diesen Unterlagen ging hervor, dass (steuermindernd) Anwaltskosten von RA G von insgesamt Fr. ... in das ausgewiesene Jahresergebnis eingeflossen waren. Am 14. Mai 2019 liess der Steuerkommissär der Pflichtigen unter Aufrechnung dieser Anwaltskosten Einschätzungsvorschläge zukommen; gleichzeitig forderte er sie auf, u. a. eine unterzeichnete Steuererklärung 2013 und eine unterschriebene Jahresrechnung 2013 einzureichen. In der Folge brachte die Pflichtige über ihre Vertreterin verschiedene Unterlagen bei, darunter die geforderten unterzeichneten Schriftstücke; eingereicht wurde auch ein Schreiben von RA G an die Steuervertreterin mit einer Aufstellung der 2013 abgerechneten, in den Jahren 2010–2013 erbrachten anwaltlichen Bemühungen von rund 380 Stunden mit einem Honorar von ca. Fr. ... (inkl. Barauslagen und MWST). Mit Auflage vom 3. Juli 2019 forderte der Steuerkommissär die Pflichtige u. a. auf, die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten Anwaltsaufwendungen zu substantiieren, nachzuweisen und periodengerecht abzugrenzen. Am 27. August 2019 mahnte der Steuerkommissär die Erfüllung der Auflage. Mit separaten Einspracheentscheiden vom 10. Februar 2020 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache der Pflichtigen teilweise gut; für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern 2013 wurde die Pflichtige mit einem steuerbaren Reingewinn von je Fr. ... eingeschätzt, für die Staats- und Gemeindesteuern ausserdem mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... Sodann auferlegte das kantonale Steueramt der Pflichtigen für das Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern Kosten von Fr. 500.-. In der Sache ging es davon aus, dass die Anwaltskosten von RA G nicht abzugsfähig seien. C. Das Steuerrekursgericht hiess die von der Pflichtigen gegen die Einspracheentscheide vom 10. Februar 2020 erhobenen Rechtsmittel mit Entscheid vom 7. September 2021 teilweise gut; insbesondere liess es Anwaltskosten in der Höhe von Fr. ... zum Abzug zu und berücksichtigte eine Steuerrückstellung von Fr. ... Entsprechend veranlagte es die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (bei einem Eigenkapital von Fr. ...). Für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 wurden der steuerbare Reingewinn auf Fr. ... und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. ... festgesetzt. Die Gerichtsgebühren von insgesamt Fr. 7'520.- (Fr. 2'860.- für das Beschwerdeverfahren, Fr. 4'660.- für das Rekursverfahren) auferlegte das Steuerrekursgericht zu drei Vierteln der Pflichtigen. III. Mit Eingabe vom 18. Oktober 2021 erhob die Pflichtige Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte die Feststellung der Nichtigkeit der Ermessenstaxation vom 13. November 2018 aufgrund eines Formmangels, die Aufhebung dieser Ermessenstaxation und die Rückweisung der Angelegenheit zur Neubeurteilung "an die Behörde"; eventualiter sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 7. September 2021 aufzuheben, soweit darauf einzutreten sei, wobei das steuerbare Einkommen vom Gericht unter Berücksichtigung angemessener Rechtsberatungsaufwendungen für die Periode 2013 festzulegen sei; überdies seien für die Verfahren vor dem kantonalen Steueramt und dem Steuerrekursgericht keine Kosten zu erheben. Mit Präsidialverfügung vom 20. Oktober 2021 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SB.2021.00123 (Staats- und Gemeindesteuern 1.1–31.12.2013) und SB.2021.00124 (Direkte Bundessteuer

1.1.–31.12.2013). Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Steueramt der Gemeinde C liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2013 (SB.2021.00123) und direkter Bundessteuer 1.1.–31.12.2013 (SB.2021.00124) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 20. Oktober 2021 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). 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; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.2

Im Beschwerdeverfahren gilt ein Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Neue Beweise dürfen insoweit vorgelegt werden, als sie den bereits behaupteten Sachverhalt untermauern. Vom Novenverbot ausgenommen sind zudem echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG; Art. 147 bzw. Art. 151 DBG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (BGE 131 II 548).

E. 3

Zu prüfen ist zunächst das Vorbringen der Pflichtigen, wonach die vorliegend umstrittenen Ermessensveranlagungen nichtig seien.

E. 3.1

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Nichtigkeit einer Verfügung oder eines Entscheids ist nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur anzunehmen, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde (vgl. BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, 2C_807/2019, E. 5) sowie krasse Verfahrensfehler (vgl.

BGE 137 I 273 E. 3.2–3.4 [Ermessensveranlagung ohne vorgängige Zustellung einer Steuererklärung] in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit (vgl. BGr, 11. Juli 2017, 2C_679/2016, 2C_680/2016, E. 3). In Anwendung dieser Grundsätze hat das Bundesgericht in verschiedenen jüngeren Entscheiden näher umschrieben, unter welchen Voraussetzungen eine direktsteuerliche Ermessensveranlagung mit Blick auf materielle Mängel nicht nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechtbar (Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG und § 140 Abs. 2 StG), sondern geradezu nichtig ist. Von Nichtigkeit ist nach dieser Rechtsprechung (nur) dann auszugehen, wenn die Veranlagungsbehörde das steuerbare Einkommen oder den steuerbaren Gewinn bzw. den Ermessenszuschlag bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person festgesetzt hat (vgl. BGr, 18. Mai 2021, 2C_1022/2020, E. 3.2; BGr, 11. Juli 2017, 2C_679/2016, 2C_680/2016, E. 5.3). Unter dieser Schwelle bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Ermessensveranlagung.

E. 3.2

Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (vgl. BGE 138 II 501 E. 3.1; BGr, 11. September 2018, 2C_1022/2020, E. 3.1). Auch im Rechtsmittelweg (vgl. BGE 137 III 217 E. 2.4.3) und im Vollstreckungsstadium (vgl. BGE 129 I 361 E. 2; 127 II 32 E. 3g) kann die Nichtigkeit noch festgestellt werden. Die Pflicht zur Beachtung der Nichtigkeit von Amtes wegen könnte nahelegen, dass unabhängig vom Verfahrensstadium und allfälligen Novenverböten (vgl. für das vorliegende Verfahren E. 2.2 hiervor) in tatsächlicher Hinsicht für alle Behörden eine umfassende Prüfungspflicht besteht, wenn Anhaltspunkte für Nichtigkeit bestehen. Dagegen spricht, dass die Nichtigkeit jederzeit, also auch im Vollstreckungsstadium noch geltend gemacht werden kann, womit eine in tatsächlicher Hinsicht beschränkte Prüfung der Nichtigkeit eines Sachentscheids durch die letzte innerkantonale Instanz bzw. das Bundesgericht keine irreparablen Schäden zeitigt (vgl. auch Silvia Hunziker/Arthur Brunner, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, StR 2022, S. 434 ff., S. 453). Das Verwaltungsgericht sieht vor diesem Hintergrund keinen Anlass, das Novenverbot von § 52 Abs. 2 VRG (vgl. dazu E. 2.2 hiervor) mit Blick auf die von der Pflichtigen vorgetragene Nichtigkeitsgründe zu relativieren (vgl. für das Novenverbot vor Bundesgericht BGr, 19. November 2019, 9C_645/2019, E. 3.2.2). Soweit sich die Pflichtige vorliegend auf Tatsachen beruft, die sie im vorinstanzlichen Verfahren nicht vorgetragen hat und die entsprechend vom Steuerrekursgericht auch nicht festgestellt werden konnten, kann dieses Versäumnis im vorliegenden Verfahren nicht durch Anrufung der Nichtigkeit "geheilt" werden.

E. 3.3.1

Die Pflichtige erblickt einen Nichtigkeitsgrund zunächst darin, dass das kantonale Steueramt die strittigen Ermessensveranlagungen ihr direkt habe zukommen lassen, obschon ihm längst bekannt gewesen sei, dass sie sich vertreten lasse. Dem angefochtenen Urteil lassen sich in dieser Hinsicht keine Feststellungen entnehmen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Pflichtige im vorinstanzlichen Verfahren nicht einmal ansatzweise eine unrichtige Eröffnung der streitbetroffenen Ermessensveranlagungen geltend machte. Die Vorinstanz war vor diesem Hintergrund trotz Geltung des Untersuchungsgrundsatzes nicht verpflichtet, tatsächliche Abklärungen zur formrichtigen Eröffnung der streitbetroffenen Ermessensveranlagungen zu treffen (vgl. Markus Berger,

Sachverhaltsermittlung im ursprünglichen Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozess, BVR 2014, S. 550 ff., S. 559 ff.); eine unvollständige oder unrichtige Ermittlung des massgeblichen Sachverhalts kann ihr mithin nicht vorgeworfen werden. Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht können die von der Pflichtigen neu vorgetragene(n) Tatsachenbehauptungen sodann aus novenrechtlichen Gründen nicht mehr geprüft werden (vgl. E. 2.2 und 3.2 hiervor). Entsprechend ist das Nichtigkeitsargument der Pflichtigen in dieser Hinsicht ohne Grundlage. Der Vollständigkeit halber ist im Übrigen festzuhalten, dass die Pflichtige die Ermessensveranlagungen des kantonalen Steueramts über ihre Vertreterin rechtzeitig angefochten hat; entsprechend ist ihr aus der allenfalls zu Unrecht an sie persönlich erfolgten Zustellung der Ausgangsverfügungen kein Nachteil erwachsen. Selbst wenn eine Zustellung an die Pflichtige trotz Bestehen eines (rechtzeitig kommunizierten) Vertretungsverhältnisses erstellt wäre, könnte vor diesem Hintergrund nicht von Nichtigkeit ausgegangen werden (vgl. BGr, 30. März 2020, 1C_158/2019, E. 3.3; vgl. für eine steuerrechtliche Konstellation BGr, 12. Mai 2004, 2A.442/2003, E. 3.3).

E. 3.3.2

Einen weiteren Nichtigkeitsgrund erblickt die Pflichtige darin, dass das kantonale Steueramt ihr keine eingeschriebene Mahnung zugestellt habe, bevor sie zur Ermessensveranlagung geschritten sei.

E. 3.3.3

Auch diese Behauptung ist neu; zwar findet sie sich in der Einspracheschrift der Pflichtigen vom 13. Dezember 2018 an das kantonale Steueramt; im vorinstanzlichen Verfahren war davon jedoch keine Rede mehr, sodass das Steuerrekursgericht (auch) diesbezüglich keinen Anlass hatte, irgendwelche Tatsachen festzustellen. Allein schon aus diesem Grund ist auf die von der Pflichtigen aufgeworfene Frage vorliegend nicht weiter einzugehen (vgl. E. 2.2 und 3.3.1 hiervor). Unter der Annahme, dass die Behauptung der Pflichtigen zuträfe, läge im Übrigen kein Nichtigkeitsgrund vor, zumal die Pflichtige unbestrittenermassen mit der Steuererklärung bedient worden ist (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.5) und sie überdies im Einspracheverfahren ausdrücklich anerkannt hat, ihren Verfahrenspflichten nicht rechtzeitig nachgekommen zu sein.

E. 3.3.4

Soweit die Pflichtige die Nichtigkeit der streitbetroffenen Ermessensveranlagungen schliesslich mit inhaltlichen Mängeln begründen will, verkennt sie die hohe Schwelle, die das Bundesgericht diesbezüglich ansetzt (vgl. E. 3.1 hiervor). Zwar mag der ursprünglich vom kantonalen Steueramt geschätzte Jahresgewinn von Fr. ... hoch erscheinen; es ist jedoch nicht im Ansatz erstellt, dass das kantonale Steueramt dabei bewusst zum Nachteil der Pflichtigen gehandelt hätte. Nicht nachvollziehbar ist, was die Pflichtige daraus ableiten will, dass der handelnde Steuerkommissär gewusst habe, "dass die [übernommene] Geschäftsliegenschaft [...] nur noch bis Ende 2013" an die Firma H habe vermietet werden können, steht doch vorliegend gerade der steuerbare Jahresgewinn der Steuerperiode 2013 zur Debatte; im Übrigen spricht die Pflichtige an anderer Stelle ihrer Beschwerde selbst davon, dass die betreffende Geschäftsliegenschaft damals (also zum Zeitpunkt ihrer Übertragung auf die Pflichtige im Jahr 2013) "mietergiebig" gewesen sei, was ihren Standpunkt zusätzlich relativiert.

E. 3.4

Der Hauptantrag der Pflichtigen auf Feststellung der Nichtigkeit der streitbetroffenen Ermessensveranlagungen erweist sich damit als unbegründet.

E. 4

In formeller Hinsicht rügt die Pflichtige, dass die Vorinstanz zu Unrecht eine Ausstandspflicht des handelnden Steuerkommissärs (I) verneint habe. Sie bezieht sich hierbei auf die nicht weiter vertiefte Aussage der Vorinstanz, dass "aufgrund der ihr vorliegenden Akten [...] keine Befangenheit oder Voreingenommenheit des handelnden Steuerkommissärs ersichtlich" sei.

E. 4.1

Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist. Der Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung gemäss Art. 29 Abs. 1 BV umfasst nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch das Gebot der Unbefangenheit als Teilgehalt des Anspruchs auf ein faires Verfahren (vgl. BGE 140 I 326 E. 5.2; BGr, 8. März 2021, 2C_909/2020, E. 4.2.1). Auch in Verfahren vor nicht-gerichtlichen Behörden besteht folglich insofern ein Anspruch auf Unparteilichkeit der Verwaltungsbehörde, als am Entscheid kein befangenes Behördenmitglied mitwirken darf. In Analogie zu Art. 30 Abs. 1 BV verpflichtet Art. 29 Abs. 1 BV ein Behördenmitglied zum Ausstand, wenn Umstände vorliegen, die nach objektiven Gesichtspunkten geeignet sind, den Anschein der Befangenheit zu erwecken (vgl. BGE 147 I 173 E. 5.1; 144 I 234 E. 5.2; 140 I 240 E. 2.2; 137 I 227 E. 2.1). Den Kern der Garantie der Unbefangenheit bildet sowohl für Behördenmitglieder wie für Mitglieder der Gerichte, dass sie sich in Bezug auf die Beurteilung eines Sachverhalts nicht bereits festgelegt haben (vgl. BGE 140 I 326 E. 5.2; BGr, 28. Dezember 2020, 2C_399/2020, E. 5.1 ff.). Für verwaltungsinterne Verfahren gilt aber nicht der gleich strenge Massstab wie gemäss Art. 30 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK für unabhängige gerichtliche Behörden (vgl. BGE 137 II 431 E. 5.2; 125 I 209 E. 8). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung haben nichtgerichtliche Amtspersonen im Wesentlichen nur dann in den Ausstand zu treten, wenn sie an der zu behandelnden Sache ein persönliches Interesse haben, zu einem früheren Zeitpunkt gegenüber der Partei ihre persönliche Geringschätzung oder Abneigung zum Ausdruck gebracht haben oder wenn ihnen Verfahrens- oder Ermessensfehler unterlaufen sind, die ihrer Natur nach oder wegen ihrer aussergewöhnlichen Häufung besonders schwer wiegen und auf eine gravierende Verletzung ihrer Amtspflichten gegenüber der betroffenen Person hinauslaufen (vgl. BGr, 21. Oktober 2021, 2C_649/2021, E. 4.2, m. w. H.). Ungeschickte Äusserungen einer Amtsperson kommen als Ausstandsgrund nur infrage, wenn es sich dabei um eine schwere Verfehlung gegenüber der betroffenen Partei handelt (vgl. BGE 141 IV 178 E. 3.2.3; 127 I 196 E. 2d; 116 Ia 14 E. 6).

E. 4.2

In Konkretisierung von Art. 29 Abs. 1 BV regelt Art. 109 DBG die Ausstandsgründe für das Verfahren der direkten Bundessteuer (vgl. BGr, 18. Juli 2011, 2C_991/2011 und 2C_992/2011, E. 2.2); anwendbar ist vorliegend insbesondere Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG. Im Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern ist § 119 Abs. 1 lit. d StG anwendbar, der mit Blick auf die Notwendigkeit eines einheitlichen Verfahrens für die direkte Bundessteuer und die kantonalen direkten Steuern jedenfalls nicht enger auszulegen ist als Art. 109 DBG (vgl. BGr, 21. Oktober 2021, 2C_649/2021, E. 4.3). Nach ständiger

bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss ein Ausstandsgrund im Übrigen unverzüglich nach Kenntnisnahme geltend gemacht werden, ansonsten Verwirkung anzunehmen ist (vgl. BGE 147 I 173 E. 5.1; 140 I 240 E. 2.4).

E. 4.3.1

Vorliegend ist vorab darauf hinzuweisen, dass die Pflichtige im vorinstanzlichen Verfahren eine Verletzung der Ausstandsvorschriften im Verfahren vor dem kantonalen Steueramt nicht ausdrücklich geltend gemacht hat; sie brachte bloss beiläufig vor, dass sich der handelnde Steuerkommissär "unter Verdacht [gestellt habe], nicht ganz uneingenommen zu agieren", da er die ins Recht gelegte Honorarnote von RA G vom 21. Juni 2019 "trotz besserer Kenntnis in Zweifel [gezogen habe]". Es ist zweifelhaft, ob mit diesem isolierten Vorbringen überhaupt Ausstandsvorschriften angerufen worden sind. Da konkretere Anhaltspunkte fehlten, war das Steuerrekursgericht jedenfalls nicht gehalten, diesbezüglich weitere Abklärungen vorzunehmen bzw. von sich aus nach potenziellen ausstands begründenden Tatsachen zu forschen (vgl. Markus Berger, Sachverhaltsermittlung im ursprünglichen Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozess, BVR 2014, S. 550 ff., S. 559 ff.). In formeller Hinsicht kann nicht die Rede davon sein, dass die Vorinstanz den Einwand nicht ernst genommen bzw. die Akten diesbezüglich nicht hinreichend geprüft hätte.

E. 4.3.2

In der Sache ist der Vorinstanz beizupflichten, dass der Steuerkommissär die geschäftsmässige Begründetheit der gekürzten Anwaltsrechnung von RA G nicht schon deshalb anerkennen musste, weil er offenbar an Besprechungen im Zusammenhang mit der Herauslösung der Geschäftsliegenschaft F 01, C, aus der J AG teilgenommen bzw. die entsprechenden Aufwendungen angeblich gar mitveranlasst hat. Auf Basis des für das Verwaltungsgericht massgeblichen Aktenstands (vgl. E. 2.2 hiervor) bestehen auch sonst keine Hinweise dafür, dass der Steuerkommissär am Ausgang des vorliegenden Verfahrens ein persönliches Interesse gehabt hätte, dass er zu einem früheren Zeitpunkt gegenüber der Pflichtigen bzw. ihrem (früheren) Inhaber seine persönliche Geringschätzung oder Abneigung zum Ausdruck gebracht hätte oder dass ihm Verfahrens- oder Ermessensfehler unterlaufen wären, die ihrer Natur nach oder wegen ihrer aussergewöhnlichen Häufung besonders schwer wögen und auf eine gravierende Verletzung seiner Amtspflichten gegenüber der Pflichtigen hinausliefen (vgl. zu diesem Massstab E. 4.1 hiervor); namentlich ist nicht im Ansatz erstellt, dass Steuerkommissär gegenüber der Pflichtigen bzw. ihrem (früheren) Inhaber "einen gewissen Groll hegt".

E. 4.3.3

Soweit die Pflichtige den Vorwurf der Voreingenommenheit von Steuerkommissär I auf neue Tatsachenbehauptungen abzustützen versucht, ist dieses Vorbringen in doppelter Hinsicht verspätet: Einerseits ist die Rüge verwirkt, zumal sich die Rüge grösstenteils auf Begebenheiten aus dem Jahr 2013 handelt, die längst zu einem formellen Ausstandsbegehren hätten führen müssen (vgl. E. 4.2 hiervor); zum anderen besteht aus novenrechtlichen Gründen keine Möglichkeit, diese Behauptungen im Verfahren vor Verwaltungsgericht noch einer näheren Prüfung zuzuführen (vgl. E. 2.2 hiervor).

E. 4.4

Nach dem Gesagten ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass keine Befangenheit oder Voreingenommenheit von Steuerkommissär I gegenüber der Pflichtigen bzw. ihrem

(früheren) Eigentümer vorliegt.

E. 5

Materiell dreht sich die vorliegende Streitigkeit um die Bemessung des Reingewinns der Pflichtigen.

E. 5.1

Für die Bestimmung der Höhe des steuerbaren Gewinns einer Aktiengesellschaft ist an die nach kaufmännischen Grundsätzen zu erstellende Jahresrechnung anzuknüpfen (vgl. Art. 58 DBG, § 64 StG). Ausgangspunkt bildet der Saldo der Erfolgsrechnung der Gesellschaft unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG; § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Es gilt mithin das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz; nach diesem Prinzip bilden Bilanz und namentlich Erfolgsrechnung die Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung, wenn bei ihrer Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (BGE 141 II 83 E. 3.1). Vorzunehmen ist eine steuerliche Korrektur des handelsrechtlich korrekt ausgewiesenen Reingewinns namentlich auf allen vor der Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG).

E. 5.2

Nach der Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb betriebswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (BGE 124 II 29 E. 3c; 113 Ib 114 E. 2c; BGr, 3. Mai 2016, 2C_795/2015, E. 2.2, in: RDAF 2017 II 69 und StR 2016, S. 631 ff.). Was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, muss steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinn einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. auch BGE 113 Ib 114 E. 2c; BGr, 3. Oktober 2019, 2C_683/2018, E. 5.3). 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 N. 42 = StE 1985 B 72.13.22 N. 4, mit Hinweisen). Darunter fallen auch Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften, also an Gesellschaften, die von den gleichen Aktionären wie die Leistungserbringerin beherrscht werden (VGr, 16. Dezember 2020, SB.2019.00029, E. 3.3). 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, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], ASA 77 [2008/2009], 673 mit Hinweisen).

E. 5.3

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 133 II 153 E. 4.3). Lässt sich trotz der gebotenen Untersuchungsmassnahmen der Steuerbehörde (vgl. dazu BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021 / 2C_212/2021, E. 5.1.1 m. H.) 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; 16. Juli 2013, 2C_273/2013, 2C_274/2013, E. 3.4, m. w. H.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, Basel 2015, Einleitung zu Art. 122 ff., N. 37).

E. 5.4

Die Vorinstanz ging vorliegend davon aus, dass die Pflichtige mit Nachreichung der Steuererklärung 2013, des Jahresabschlusses 2013 und der Detailkonti der Buchhaltung im Einsprache- bzw. erstinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren die geforderte Mitwirkung zwar formal erfüllt und sinngemäss auch die Buchhaltungsbelege zur Abnahme angeboten habe; es sei jedoch davon auszugehen, dass die Geschäftsbücher materiell unrichtig seien, zumal die Pflichtige einräume, dass die für die Mandatierung von RA G verbuchten Kosten von Fr. ... nicht im gesamten Ausmass geschäftsmässig begründet seien. Weiter sei es der Pflichtigen nicht gelungen, die geschäftsmässige Begründetheit des von ihr (noch) behaupteten Vertretungsaufwands von Fr. ... zu beweisen. Allerdings erscheine es willkürlich, überhaupt keine geschäftsmässig begründeten Anwaltsaufwendungen zum Abzug zuzulassen, da der geltend gemachte Vertretungsaufwand im Zusammenhang mit der Herauslösung der Geschäftsliegenschaft (F 01, C) von der J AG auf die Pflichtige entstanden sei, mithin ein gewisser Bezug zur Pflichtigen bestehe. Insoweit seien die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation weiterhin gegeben. Auf Grundlage einer detaillierten Analyse der von RA G am 21. Juni 2019 erstellten Übersicht über die erbrachten Leistungen kam die Vorinstanz sodann zum Ergebnis, dass ein Honorar von Fr. ... als geschäftsmässig begründet anerkannt und zum Abzug zugelassen werden könne. Zur Begründung führte sie aus, dass verschiedene ausgewiesene Aufwände banken- und konkursrechtliche Beschwerdeverfahren der J AG betreffen, wobei RA G offenbar als Vertreter des Alleinaktionärs D in dessen Funktion als Verwaltungsrat der konkursiten Unternehmung tätig geworden sei. Enthalten seien sodann Aufwendungen für steuerliche Rechtsmittelverfahren, welche offensichtlich auch die J AG betreffen. Im Rahmen der gebotenen Abgrenzung seien diese Aufwendungen im Umfang von rund 141 Arbeitsstunden allesamt der J AG und/oder dem Alleinaktionär D zuzuordnen. Ein Vergleich zwischen der Rechnung an den Alleinaktionär D und der Aufstellung an die Pflichtige mache weiter deutlich, dass sich die dort aufgelisteten Bemühungen in Bezug auf den Zeitaufwand in weiten Teilen deckten, ohne dass sich der jeweiligen Zusammenstellung selbst Hinweise auf eine Aufteilung der Aufwendungen entnehmen liessen; diese Aufwendungen könnten jedenfalls nicht der Pflichtigen zugeordnet werden. Damit seien in einem ersten Schritt von 380.6 ausgewiesenen Anwaltsstunden ca. 273 Stunden nicht zu berücksichtigen; die verbleibenden ca. 107 Stunden (zzgl. Pauschalauslagen und MWST) seien auf die drei involvierten natürlichen und juristischen Personen aufzuteilen, woraus der bereits erwähnte Betrag von Fr. ... resultierte.

E. 5.5

Was die Pflichtige hiergegen einwendet, überzeugt nicht:

E. 5.5.1

Festzuhalten ist im Ausgangspunkt, dass die Pflichtige trotz mehrfacher Aufforderung des kantonalen Steueramts im Einspracheverfahren und auch in dem daran anschliessenden Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz keine Dokumente beigebracht hat, aus denen hervorgehen würde, in welchem Umfang der von RA G in Rechnung gestellte Vertretungsaufwand ihr direkt zugutegekommen ist. Untauglich ist in dieser Hinsicht insbesondere die von RA G am 21. Juni 2019 erstellte Übersicht über seine Anwaltsleistungen: Man mag auf Grundlage dieses Dokuments mit der Vorinstanz davon ausgehen, dass Anwaltsdienstleistungen erbracht worden sind, die (auch) der Pflichtigen zugute gekommen sind und entsprechend zu einer Ermessensveranlagung schreiten (vgl. E. 5.3 hiervor); welcher Teil des in Rechnung gestellten Aufwands der Pflichtigen zugutekam (und nicht etwa der J AG bzw. dem Alleinaktionär der beiden Gesellschaften, D), kann gestützt darauf jedoch nicht ermittelt werden, zumal Hinweise auf den konkreten Inhalt der ausgewiesenen anwaltlichen Tätigkeiten weitgehend fehlen und somit auch kein Bezug zu einzelnen Personen hergestellt werden kann. Der Hinweis von RA G, wonach die Übersicht nur jene Bemühungen umfasse, die er "direkt" für die Pflichtige erbracht habe, ist in diesem Zusammenhang nichts mehr als eine nicht näher dokumentierte Parteibehauptung. Damit waren die Voraussetzungen für eine partielle, auf die Höhe des geschäftsmässig begründeten Vertretungsaufwands gerichtete Ermessenstaxation durch das Steuerrekursgericht (Art. 142 Abs. 4 DBG; § 148 Abs. 3 StG) zweifellos erfüllt (Art. 130 Abs. 2 DBG; § 139 Abs. 2 StG), was denn von der Pflichtigen auch nicht in Abrede gestellt, sondern mit den Hinweisen auf die rechtlichen Rahmenbedingungen einer Ermessenstaxation vielmehr bestätigt wird. An dieser Stelle ist mit Blick auf die Beschwerdeausführungen ausserdem darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Verfahren in erster Linie zu prüfen ist, ob und inwiefern die vom Steuerrekursgericht vorgenommene Schätzung an Rechtsmängeln leidet, zumal die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Schätzung vom Steuerrekursgericht korrigiert worden ist.

E. 5.5.2

Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung kann von der angerufenen Rechtsmittelinstanz – vorliegend also dem Verwaltungsgericht – nur auf offensichtliche Unrichtigkeit hin geprüft werden (Art. 132 Abs. 3 DBG; § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. E. 2.2 hiervor) hat die Steuerpflichtige im Einspracheverfahren, spätestens aber im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht nachzuweisen, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist. Sie hat den Nachweis dadurch zu erbringen, dass sie innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substanziierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (RB 1999 Nr. 150). Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird die Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- bzw. Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. VGr, 16. Dezember 2020, SB.2019.00029, E. 5.5, m. w. H.; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 140 StG N. 79 f.) Wie aus den

obigen Feststellungen (vgl. E. 5.5.1 hiervor) hervorgeht, hat die Pflichtige hat die versäumten Mitwirkungshandlungen weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren in rechtsgenügender Weise nachgeholt und infolgedessen den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht; daran vermag insbesondere auch nichts zu ändern, dass sie im vorinstanzlichen Verfahren anbot, Akten aus dem Archiv von RA G beizubringen, zumal damit lediglich die unbestrittene Tatsache dokumentiert werden sollte, dass "Arbeiten" ausgeführt worden seien. Zentral wäre gewesen, dass die Pflichtige aufgezeigt hätte, inwiefern ihr die betreffenden Arbeiten direkt zugutegekommen sind, sodass sie aus ihrer Sicht als "geschäftsmässig begründet" hätten angesehen werden können; insoweit enthielten ihre Rechtsmittel an das Steuerrekursgericht weder aufschlussreiche Ausführungen noch taugliche Beweismittelangebote. Die Ermessenseinschätzung bezüglich des abzugsfähigen Vertretungsaufwands besteht daher fort, und es kann vorliegend einzig deren Höhe überprüft werden.

E. 5.5.3

"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 Bestätigung des Schätzungsermessens beruht, das heisst, willkürlich ist (Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, 3. A., Basel 2017, Art. 48 N. 59; dieselben, Kommentar DBG, 3. A., Basel 2017, Art. 132 N. 52; Hunziker/Brunner, S. 443). Diese hohe Schwelle ist vorliegend entgegen den Darlegungen der Pflichtigen nicht erreicht: Zur Vermeidung von Wiederholungen kann auf die detaillierten Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden, die oben (vgl. E. 5.4 hiervor) zusammengefasst wiedergegeben worden sind. Diese Ausführungen können aufgrund des Aktenstands, über den die Vorinstanz verfügte und der auch für das Verwaltungsgericht massgeblich ist (vgl. E. 2.2 hiervor), klarerweise nicht als "offensichtlich unrichtig" bezeichnet werden: Es trifft gerade nicht zu, dass die Übertragung der Geschäftsliegenschaft F 01, C, in erster Linie der Pflichtigen zugute gekommen wäre. Im Vordergrund gestanden haben dürfte das Anliegen des Alleinaktionärs, die offenbar gewinnträchtige Liegenschaft nicht einer konkursamtlichen Verwertung zuführen zu müssen und so wirtschaftlich weiterhin darüber verfügen zu können; damit in Einklang steht, dass RA G die Rechnungen für seinen Aufwand an D adressierte. Dass es sich bei der zu den Akten gereichten Aufstellung von RA G vom 21. Juni 2019 nicht um eine "Honorarnote" handelte und entsprechend die von der Vorinstanz vorgenommene Ausscheidung des "doppelt erfassten Aufwands" (Honorarnote und Aufstellung) nicht zwingend erscheint, vermag damit im Ergebnis nichts zu ändern. Der Vollständigkeit halber ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass das zusätzliche Schreiben von RA G vom 15. Oktober 2021 im vorliegenden Verfahren aus novenrechtlichen Gründen keine Berücksichtigung finden kann (vgl. E. 2.2 hiervor). Selbst wenn man es berücksichtigen wollte, vermöchte es im Übrigen nicht zu belegen, dass ein Aufwand von Fr. 190'520.75 direkt der Pflichtigen zugute gekommen wäre; zwar wird nun erstmals der Bezug zu konkreten rechtlichen Arbeiten hergestellt, dass diese Arbeiten jedoch in erster Linie der Pflichtigen (und nicht dem Alleinaktionär bzw. der J AG) zugute gekommen wäre, geht daraus nicht schlüssig hervor.

E. 5.6

Die von der Vorinstanz vorgenommene Ermessenseinschätzung ist nach dem Gesagten integral zu bestätigen.

E. 6

Nicht zu beanstanden ist schliesslich entgegen dem (nicht weiter begründeten) Eventualantrag der Pflichtigen im vorliegenden Verfahren, dass das kantonale Steueramt der Pflichtigen für das Einspracheverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern Verfahrenskosten von Fr. 500.- auferlegte. Im Einspracheverfahren können die sich aus der Untersuchung ergebenden Kosten ganz oder teilweise der steuerpflichtigen Person auferlegt werden, wenn sie diese durch eine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht hat (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i. V. m. § 18 der Verordnung vom 1. April 1998 zum Steuergesetz [StV]; vgl. hierzu mit Blick auf die direkte Bundessteuer auch Hunziker/Brunner, S. 445). Diese Voraussetzungen waren vorliegend erfüllt (vgl. E. 5.5.1 hiervor). Ein Anlass, die Kostenverlegung für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zu korrigieren, besteht ebenfalls nicht, zumal die Pflichtige vorliegend mit keiner ihrer Rügen durchdringt, und sie im Übrigen nicht geltend macht, dass die Vorinstanz die Kosten anderweitig rechtsfehlerhaft verlegt hätte.

E. 7

Damit ist zusammenfassend festzuhalten, dass die Pflichtige mit ihren Rügen nicht durchzudringen vermag. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG; § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG; § 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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