

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00022 vom 16. Juni 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-06-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2020.00022

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00022 du 16 juin 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00022 del 16 giugno 2021

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2001-2009) | [Die Pflichtige geht im Gegensatz zur Steuerbehörde nicht vom Geschäftsmodell 'Marge' sondern der Kommission aus und bestreitet insoweit das Vorliegen eines Nachsteuergrunds.] Kognition des Verwaltungsgerichts und die Novenregelung bei Ermessenseinschätzungen (E. 1.1). Abweisung des Antrags auf eine mündliche Verhandlung (E. 1.2). Feststellung eines verjährten Steuerjahres (E. 1.3). Erläuterung des der Ermessenseinschätzung bzw. der Nachsteuererhebung zugrundeliegenden Geschäftsmodells der Pflichtigen (E. 3). Feststellung des Vorliegens einer nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung (E. 4). Prüfung des Vorliegens eines Nachsteuergrunds (E. 5). Erörterung der Voraussetzungen der Ermessenseinschätzung und Bestätigung derselben (E. 6). Verneinung des Vorliegens der Nichtigkeit und Abweisung der Beweisanträge (E. 7). Teilweise Gutheissung (zufolge Verjährung einer Steuerjahres) der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Mit Blick auf den Aufbau des Urteils wird in den nachstehenden Erwägungen zuerst das der Ermessenseinschätzung bzw. Nachsteuererhebung zugrundeliegende Geschäftsmodell der Pflichtigen erläutert. Danach wird das Vorliegen des Nachsteuergrunds überprüft. Weiter werden die Gründe einer Ermessenseinschätzung erörtert. Abschliessend wird auf das Rechtsbegehren der Feststellung der Nichtigkeit sowie die Beweisanträge eingegangen.

E. 3

Die Pflichtige bestreitet zunächst das Vorliegen des Geschäftsmodells "Marge", welches steueramtlich der angefochtenen Ermessenseinschätzung bzw. Nachbesteuerung zugrundegelegt wurde:

E. 3.1

Es ist zumindest im Grundsatz unbestritten, dass beide Parteien anfänglich davon ausgingen, dass die Pflichtige ihr Geschäft in den massgebenden Steuerperioden in eigenem Namen und auf eigene Rechnung betrieb, weshalb sie vom Geschäftsmodell "Marge" ausgingen. Ebenfalls unbestritten ist, dass beide anfänglich der Auffassung waren, dass die Einnahmen, Ausgaben und Vermögen (u.a. diverse Konten) der Pflichtigen nicht vollständig in der Buchhaltung verbucht und entsprechend deklariert wurden sowie verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistungen an den Alleinaktionär geflossen waren.

E. 3.2

Die Pflichtige macht nun neu im Wesentlichen geltend, dass sie, anders als bei der Selbstanzeige vom 27. September 2011 angenommen, ihr Geschäft nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, sondern im eigenen Namen und auf fremde Rechnung betrieben habe und damit das Geschäftsmodell der Kommission aufweise. So sei sie als Kommissionärin der Firma K in L (an welcher der Alleinaktionär mit 40 % Teilhaber gewesen sei) bzw. bis 30. Juni 2006 für den Alleinaktionär tätig gewesen, indem sie auf deren Rechnung Altgold und andere Edelmetalle eingekauft und diese bei der Firma F eingeschmolzen und verkauft habe. Als der Alleinaktionär im Juni 2006 in die Schweiz zog, habe er die Kommissionsstruktur anpassen müssen, da er als Kommittent in der Schweiz ansonsten einer Erwerbstätigkeit nachgegangen wäre, welche ihm den Status der Pauschalbesteuerung verunmöglicht hätte. Darüber hinaus habe die Pflichtige bei den Kommissionsgeschäften kein Risiko getragen, da die Edelmetalle bis zu ihrem Verkauf bei der Firma F im Eigentum der Firma K bzw. davor im Eigentum des Alleinaktionärs als Kommittenten geblieben seien. Zwar würden die Schwarzkonten auf ihren Namen lauten, doch würden sie dem jeweiligen Kommittenten als wirtschaftlich Berechtigten gehören. Insoweit seien die in der Buchhaltung nicht erfassten Konten nicht ihr zuzuordnen, weshalb die Buchhaltung der Pflichtigen immer schon ordnungsgemäss geführt und vollständig gewesen sei.

E. 3.3

Es ist nachfolgend zu prüfen, ob das kantonale Steueramt zu Recht davon ausgegangen ist, die Pflichtige habe den Nachweis des Vorliegens des Kommissionsmodells nicht erbracht.

E. 3.3.1

Die Kommission stellt einen qualifizierten fiduziarischen Rechtshandlungsauftrag dar und ist insoweit ein gesetzlich ausgeformter Fall der Treuhand (Georg Gautschi, Berner Kommentar, Band VI/2. Abteilung, 6. Teilband, Bern 1962, Vorbemerkungen zu Art. 425 OR N. 1). Der Kommissionär als Treuhänder tritt gegen aussen als Rechtsträger auf, während das Rechtsgeschäft dem Kommittenten als Treugeber zugutekommen soll, was ein Rechtsgeschäft in eigenem Namen, aber auf fremde Rechnung darstellt (Art. 425 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR]). Gemäss langjähriger bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht die natürliche Vermutung, dass nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge Rechtsgeschäfte, welche in eigenem Namen abgeschlossen werden, auch auf eigene Rechnung getätigt werden. Aufgrund dessen sind die Steuerbehörden berechtigt, Rechtsverhältnisse und deren Rechtsfolgen vorbehaltlich des Widerlegungsbeweises demjenigen anzurechnen, auf dessen Namen sie lauten. Von diesem Grundsatz kann ausnahmsweise abgewichen werden, sofern ein Treuhandverhältnis besteht, dessen Nachweis nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie der Steuerpflichtige zu verantworten hat. Die Behauptung, ein im eigenen Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft sei treuhänderisch für einen Dritten abgeschlossen worden, darf nach der Praxis unberücksichtigt gelassen werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen ist. Das gilt besonders dann, wenn internationale Rechtsverhältnisse infrage stehen. Diese entziehen sich weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden, weshalb an den Nachweis strenge Anforderung zu stellen sind (BGr, 30. Januar 2019, 2C_631/2017, E. 2.1; BGr, 25. August 2017, 2C_148/2016, E. 8.1; BGr, 29. Januar 2015, 2C_24/2014, E. 4.3.1; BGr, 1. Mai 2013, 2C_1120/2012, E. 3.2.2; BGr, 4. März 2008, 2C_387/2007, E. 4; BGr, 12. April 2001, 2A.524/2000, E. 4b). Das Merkblatt "Treuhandverhältnisse" der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Oktober 1967

(Nachdruck 1993) gilt als administrative Weisung. Die Erfüllung der darin aufgestellten formellen Erfordernisse ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht unabdingbare Voraussetzung, doch ist in jedem Fall ein eindeutiger Nachweis erforderlich (ASA 68, 746 E. 3a; s. auch ASA 65, 397 E. 2b; 60, 558 E. 2b). Folgende Bedingungen müssen erfüllt sein: 1) Es müssen schriftliche Abmachungen aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen; 2) Das Treugut muss im Vertrag genau umschrieben sein; 3) Dem Treuhänder dürfen aus der Anlage, Verwaltung und Veräusserung des Treuguts keine Risiken erwachsen; 4) Der Treuhänder soll vom Treugeber eine Entschädigung (Treuhandkommission) erhalten, die den für derartige Dienstleistungen handelsüblichen Ansätzen entspricht und im Vertrag genau festzuhalten ist; 5) Das Treugut muss in der Bilanz des Treuhänders klar als solches ersichtlich sein; 6) Über das Treugut sowie die Ansprüche und Verpflichtungen des Treugebers sind in der Buchhaltung des Treuhänders besondere Konti zu eröffnen und zu führen.

E. 3.3.2

Beim von der Pflichtigen behaupteten Geschäftsmodell der Kommission liegt ein Treuhandverhältnis vor, weshalb die Vorinstanz zu Recht die Erfüllung der Bedingungen an ein Treuhandverhältnis geprüft hat. Auch hat die Vorinstanz die Voraussetzungen und damit die oben erwähnte Praxis für die steuerrechtliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses richtig wiedergegeben und dazu alles Wesentliche dargelegt. Zwar führt die Pflichtige einzelne Indizien auf, welche für ein Kommissionsmodell sprechen könnten, an einem einwandfreien Nachweis für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses fehlt es hingegen offensichtlich. Die Pflichtige konnte das von ihr behauptete Treuhandverhältnis weder durch die Vorlage eines schriftlichen Treuhandvertrags noch durch eine entsprechende Buchführung nachweisen: So verweist die Pflichtige unter anderem auf das Formular A vom 5. Oktober 2006, welches für die M-Bank-Konten der Stammnummer 01 gilt und den Alleinaktionär als wirtschaftlich berechnete Person aufweist, weshalb sie die Zuordnung der Konten an den Alleinaktionär geltend macht. Zwar kann die Angabe eines wirtschaftlich Berechneten die Folge eines Treuhandvertrags sein, dennoch erfüllt das Formular A nicht die formellen Anforderungen an einen Treuhandvertrag, in dem es namentlich den Ausschluss allfälliger Risiken und eine Entschädigung festhält. Zudem handelt es sich hierbei lediglich um einen Vertrag mit der Bank und gerade nicht um eine schriftliche Abmachung aus der Zeit der Begründung der Treuhand zwischen dem Treugeber und dem Treunehmer. Darüber hinaus erscheint die Behauptung der Pflichtigen, wonach der Alleinaktionär bis zu seinem Zuzug in die Schweiz am 28. August 2006 ihr Kommittent gewesen sei bzw. seit 1. Juli 2006 die Firma K die Rolle des Kommittenten übernommen habe, ebenfalls widersprüchlich sowie unglaubhaft. Denn bis zum 9. November 2016 vertrat sie in Eingaben wie vom 3. Mai 2013 und 13. Mai 2015 an die Steuerbehörde die Auffassung, dass der Alleinaktionär für sie arbeitstätig gewesen sei. Nach dem 9. November 2016 machte sie stattdessen geltend, dass der Alleinaktionär aufgrund des privilegierten Steuerstatus der Pauschalbesteuerung nach dem Zuzug in die Schweiz keiner Erwerbstätigkeit habe nachgehen dürfen, weshalb die Firma K die Rolle des Kommittenten übernommen habe. Dem Formular A vom 5. Oktober, welches die Pflichtige zum Beweis der Zuordnung der Schwarzkonten an den Alleinaktionär vorbrachte, ist hingegen zu entnehmen, dass dieses erst nach dem Zuzug des Alleinaktionärs vom 28. August 2006 vom damaligen Geschäftsführer unterzeichnet wurde sowie den Alleinaktionär als wirtschaftlich berechnete Person aufweist. Folgt man jedoch der Behauptung der Pflichtigen, wonach die Firma K seit dem 1. Juli 2006 die Rolle des

Kommittenten übernommen habe, so hätte diese als wirtschaftlich berechtigte Person aufgeführt werden müssen. Auch kann den Akten keine allenfalls spätere Abänderung der wirtschaftlich berechtigten Person bei den hier betroffenen Konten entnommen werden. Weiter verkennt die Pflichtige, dass steuermindernde Tatsachen unabhängig von zivilrechtlichen Formvorschriften durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen sind. Die Einhaltung zivilrechtlicher Formerfordernisse oder eine zivilrechtlich fehlende Dokumentationspflicht entbindet die beweisbelastete steuerpflichtige Person nicht von ihrer steuerrechtlichen Nachweispflicht (vgl. hierzu auch die Vorgaben des Kreisschreibens der Finanzdirektion an die Inventarbehörden über die Inventarisierung in Todesfällen vom 24. Oktober 2008, ZStB-Nr. 163.1, Rz. 76). Überdies ist der Nachweis eines behaupteten Vertragsverhältnisses auch im Zivilrecht unabhängig von den konkreten Formerfordernissen zu erbringen, wenn hieraus Rechte abgeleitet werden (VGr, 15. Juli 2020, SB.2020.00036, E. 3.4 mit Hinweisen). Vorliegend konnte die Pflichtige keine derartige schriftliche Abmachung vorlegen. Bei dem ohnehin verspätet eingereichten "Agent agreement" vom 20. Juli 1997 handelt es sich nicht um eine schriftliche Kommissionsvereinbarung, sondern lediglich um ein (trotz entsprechender Aufforderung) nicht gegengezeichnetes Bestätigungsschreiben über hierüber geführte Gespräche, welches lediglich die Unterschrift des Geschäftsführers der Pflichtigen, I, trägt. Der Umstand, dass bis heute kein vom Kommittenten gegengezeichnetes Exemplar vorgelegt werden konnte, lässt gerade darauf schliessen, dass ein entsprechendes Treuhandverhältnis nicht zustande gekommen ist. Sodann ist dem Bericht der Buchprüfung vom 30. März 2017 zu entnehmen, dass die Pflichtige die von ihr behaupteten Treugüter (Bankkonten) in keiner Weise vollständig und wahrheitsgetreu in der Bilanz abgebildet hat und diese auch nicht klar als Treugut ersichtlich sind. Zwar hat die Pflichtige das M-Bank-Konto Nr. 01 in der Buchhaltung aufgeführt, dies hingegen bei den anderen auf sie lautenden Konten der M-Bank und N-Bank unterlassen. So ist auch den eingereichten Bilanzen weder zu entnehmen, dass die Pflichtige Vermögenswerte treuhänderisch besass, noch, dass sie besondere Konten geführt hat oder ein Ertragskonto für Treuhandkommissionen aufwies. Die ins Recht gelegten Sales-Commission-Abrechnungen vermögen ebenfalls nicht das Vorliegen von allfälligen Entschädigungen aus dem Treuhandverhältnis nachzuweisen, zumal die Buchhaltung weder ein Kommissionsertragskonto aufweist, noch die Datierung aller Abrechnungen mit den entsprechenden Buchungen übereinstimmen. Angesichts dieser Ungereimtheiten konnte die beweisbelastete Pflichtige keinen einwandfreien Nachweis des Treuhandverhältnisses erbringen. Die Vorinstanz hat dem behaupteten Treuhandverhältnis zu Recht die steuerrechtliche Anerkennung versagt, weshalb die Schwarzkonten der Pflichtigen zuzurechnen sind.

E. 4

Im Veranlagungsverfahren findet die Feststellung der Steuerforderung durch ein gesetzmässig geordnetes Zusammenwirken der Steuerbehörde und des Pflichtigen statt (Richner et al., § 132 StG N. 4; Richner et al., Art. 123 DBG N. 9). Gemäss § 134 Abs. 2 StG bzw. Art. 125 Abs. 2 DBG haben juristische Personen zudem die unterzeichneten Jahresrechnungen (Erfolgsrechnungen und Bilanzen) der Steuerperiode beizulegen. Weil die Jahresrechnung auf formell und materiell ordnungsgemässen Geschäftsbüchern beruhen muss (Art. 957a OR), ist die Verletzung der obligationenrechtlichen Buchführungsgrundsätze zugleich als nicht gehörige Erfüllung der Pflicht zur Beilage der Jahresrechnung zu würdigen. Die der steuerpflichtigen juristischen Person überbundene Pflicht zur ordnungsgemässen Buchführung obliegt ihr somit zugleich auch als

steuerrechtliche Verfahrenspflicht (RB 1963 Nr. 71; 1977 Nr. 72; 1988 Nr. 33). Der bundesgerichtlichen Praxis zufolge gilt eine formell richtige Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig (BGr, 8. Januar 2019, 2C_1113/2018, E. 2.2.2). Umgekehrt ist bei einer formell mangelhaften Buchhaltung deren materielle Unrichtigkeit zu vermuten. Anlässlich der Buchprüfung vom 21. Februar 2014 wurde festgestellt, dass die Buchhaltung der Pflichtigen schwerwiegende formelle Mängel aufwies, zumal sie nicht ordnungsgemäss geführt wurde sowie unvollständig war, indem sie diverse auf ihren Namen lautende Konten nicht aufführte und damit gegen die Vorschriften von Art. 957a OR versties. So fehlten zudem wesentliche Buchungsbelege sowie ein lückenlos geführtes Kassabuch des Bargeldflusses für die hohen Bargeldentnahmen von den Schwarzkonten inklusive deren Buchungen sowie Belege. Insoweit versties die Buchhaltung der Pflichtigen gegen die formelle Regel der Buchführung, weshalb sie vermutungsweise auch materiell nicht richtig erscheint.

E. 5.1

Die Pflichtige wurde für die Steuerperioden 2006–2009 rechtskräftig eingeschätzt bzw. veranlagt. Mit Schreiben vom 11. Oktober 2011 betreffend Eröffnung des Nachsterverfahrens wurden die Nachsterverfahren für die betreffenden Steuerjahre rechtzeitig eingeleitet. Nachfolgend gilt es zu prüfen, ob neue Tatsachen oder Beweismittel sowie eine Unterbesteuerung vorliegen, die zu einer Nachbesteuerung berechtigen.

E. 5.2.1

Die Pflichtige macht sinngemäss geltend, dass es an der Voraussetzung der neuen Tatsachen oder Beweismittel mangeln würde. So hätte der Steuerbehörde auffallen sollen, dass die Pflichtige ihre Jahresrechnungen über mehrere Jahre hinweg mit einer sog. schwarzen Null eingereicht habe. Weiter hätte die Steuerbehörde nach dem Zuzug und der Pauschalbesteuerung nach Aufwand des Alleinaktionärs davon Kenntnis gehabt, dass dieser keine Erwerbstätigkeit ausüben durfte, diese Voraussetzungen hingegen möglicherweise nicht erfülle. Zudem sei es für das Steueramt offensichtlich gewesen, dass der Alleinaktionär sein Vermögen von Jahr zu Jahr stark vermehrt habe, dennoch hätte es trotz der genannten Umstände weder Rückfragen bei der Gesellschaft vorgenommen noch eine Steuerkontrolle angeordnet, weshalb eine Untersuchungspflichtverletzung vorliege.

E. 5.2.2

Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzeswidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden sei, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung bzw. Veranlagung (BGr, 26. Mär 2015, 2C_458/2014 und 2C_459/2014, E. 2.1). Tatsachen, die damals aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten als neu, selbst wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können. Denn diese braucht sich zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung oder anderer Angaben des Steuerpflichtigen zu verlassen, darf es aber in der Regel ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun. Gemäss § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (§ 133 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (BGr, 22. Oktober 2013, 2C_304/2013, E. 3; BGr, 8. August 2012, 2C_123/2012, E. 5.1; BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, E. 2.1.1, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Die

Veranlagungsbehörde hat die eingereichte Steuererklärung zu prüfen und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 138 Abs. 1 StG bzw. Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat und die Bücher ordentlich geführt werden (BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, E. 2.1.2 und 2.1.3 = StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Sie ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen verpflichtet, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neuen Tatsachen" im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen (BGr, 3. Juni 2019, 2C_440/2018, E. 2.2; BGr, 22. Oktober 2013, 2C_304/2013, E. 3; BGr, 7. Juni 2013, 2C_1225/2012, E. 3.1; BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, E. 2.1.3 = StE 2012 B 72.25 Nr. 2).

E. 5.2.3

Der Rüge der Pflichtigen, wonach sie über mehrere Jahre hinweg ihre Jahresrechnungen mit einer sog. schwarzen Null eingereicht habe, ohne dass es der Steuerbehörde aufgefallen sei, ist nicht zu folgen. Wie die Vorinstanz korrekt aufzeigt, wiesen die Jahresrechnungen nie eine schwarze Null, sondern durchwegs Jahresgewinne in einem fünfstelligen Bereich auf, welche keine Anhaltspunkte einer allfälligen Unvollständigkeit der Jahresrechnung boten. Auch geht die Pflichtige damit fehl, wonach die Steuerbehörde vom jährlichen Vermögensanstieg beim Alleinaktionär trotz dessen Pauschalbesteuerung nach Aufwand offensichtlich hätte Kenntnis haben müssen, jedoch pflichtwidrig von weiteren Abklärungen bei der Pflichtigen abgesehen habe. So trifft die Steuerbehörde ohne besonderen Anlass auch keine Pflicht, für die Veranlagung des Hauptaktionärs die Akten der Gesellschaft zu konsultieren (BGr, 1. März 2007, 2A.706/2006, E. 2.3; VGr, 2. Juli 2008, SR.2007.00012; VGr, 30. September 2009, SR.2009.00003, E. 2.3; Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 26 N. 28). Ausserdem existiert auch keine generelle Pflicht, die Steuererklärungen einer Gesellschaft mit denjenigen ihrer hauptsächlichen oder alleinigen Beteiligungsinhabern abzugleichen (VGr, 6. April 2018, SR.2017.00023, E. 4.2, mit weiteren Hinweisen). Innerhalb der Steuerbehörde darf der Kenntnisstand eines Steuerkommissärs auch nicht unmittelbar einem anderen zugeordnet werden (VGr Glarus, 27. Juni 2019, VG.2019.00047, E. 2.4). Vorliegend wurden die Pflichtige und der Alleinaktionär weder vom selben Steuerkommissär eingeschätzt, noch kann dem Steuerkommissär der Pflichtigen bei deren Einschätzung das Wissen um die Steuerverhältnisse des Alleinaktionärs zugerechnet werden. Sodann erweckte die Steuererklärung der Pflichtigen keinerlei Anschein einer Falschdeklaration oder von Unvollständigkeit, die einen allfälligen Aktenquervergleich geboten hätte, zumal die Konten, von welchen der Alleinaktionär hohe Bargeldbezüge getätigt hatte, gar nicht in der Buchhaltung der Pflichtigen aufgenommen wurden. Insoweit musste die Steuerbehörde die vorgenommenen Bewertungen nicht weiter hinterfragen und durfte sie sich auf diese verlassen. Auch ist die vorinstanzliche Feststellung zu bestätigen, wonach selbst ein Aktenquervergleich keinerlei Anzeichen für eine zu tiefe Besteuerung der Pflichtigen gebracht hätte. Wie sie korrekt aufzeigt, wurde der Alleinaktionär in der Steuererklärung 2008 mit einem steuerbaren Einkommen im Kanton Zürich von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen im Kanton Zürich von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) besteuert, während die Pflichtige in ihrer Steuererklärung 2008 einen Gewinn von Fr. ... aufwies und damit nicht weiter auffällig erschien. Sofern die Pflichtige darauf abstellt, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bereits im Jahr 2005 eine Buchprüfung bei ihr vorgenommen habe und dabei keine

verdeckten Gewinnausschüttungen habe feststellen können und keinerlei Beanstandungen erhoben habe, verkennt sie, dass die ESTV lediglich über das M-Bank-Konto 01 Bescheid wusste und keine Hinweise auf weitere Konten bestanden. Darüber hinaus bestätigte auch der Revisor in seiner Buchprüfung im Nachsteuerverfahren, dass zum besagten M-Bank-Konto 01 nach wie vor sämtliche Bank-Zahlungsbelege vorhanden waren, weshalb die ESTV keinen Anlass zu Beanstandungen oder allfälligen Nachforschungen hatte. Selbst auf Nachfrage der ESTV bei der Pflichtigen, gab der Geschäftsführer in der nachgereichten Eingabe ans Gericht im Schreiben vom 29. April 2006 an, dass jegliche Zahlungen über das besagte Konto abgewickelt worden seien und die Pflichtige weder weitere Konten auf ihren Namen besitze, noch über solche verfügen könne. Da sich die ESTV auf die Angaben des Geschäftsführers verlassen durfte, blieben anderweitige auf den Namen der Pflichtigen lautende Konten unentdeckt, was ebenfalls für das Vorhandensein einer neuen Tatsache spricht. Da auch dieser Einwand der Pflichtigen nichts am Gesagten zu ändern vermag, kann offengelassen werden, inwieweit die nachgereichte Eingabe vom 30. Oktober 2020 weiter zu berücksichtigen ist, zumal sie ohnehin im Widerspruch zum geltend gemachten Kommissionsmodell steht. Sodann erscheint es widersprüchlich, dem Steueramt eine Verletzung der Untersuchungspflicht vorzuwerfen, wenn die mit den tatsächlichen Gegebenheiten weitaus besser vertraute Pflichtige die Nicht-Deklaration diverser auf ihren Namen lautende Konten verschwiegen hatte.

E. 5.2.4

Vor diesem Hintergrund durfte sich der Steuerkommissär ohne Weiteres auf die Angaben der Pflichtigen verlassen. Daraus ergibt sich in Übereinstimmung mit der Vorinstanz, dass die Steuerbehörde nicht verpflichtet war, weitere Nachforschungen anzustellen, da hier keine klar ersichtlichen bzw. offensichtlichen Anzeichen einer Unvollständigkeit der massgebenden Steuerakten vorlagen. Die Steuerbehörde hat erst im Rahmen der Selbstanzeige sowie der steueramtlichen Buchprüfung vom 21. Februar 2014 davon erfahren, weshalb das Vorliegen einer neuen Tatsache zu bejahen ist.

E. 5.3

Die Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, dass weder bezüglich des Ertrags noch des Eigenkapitals von einer Unterbesteuerung auszugehen sei.

E. 5.3.1

Die Erhebung einer Nachsteuer setzt voraus, dass eine Einschätzung bzw. Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder unvollständig ist. Dem Gemeinwesen muss dabei ein Steuerausfall entstanden sein (Richner et al., § 160 StG N. 12; Richner et al., Art. 151 DBG N. 7).

E. 5.3.2

Unbestritten ist, dass in der Buchhaltung der Pflichtigen unter anderem diverse auf ihren Namen lautende Konten wie drei M-Bank-Konten, zwei N-Bank-Konten sowie diverse Edelmetallkonten nicht aufgeführt waren, was auch die Berichte der Buchprüfungen vom 21. Februar 2014 und 30. März 2017 bestätigen. Wie in der Erwägung 3.3.2 festgestellt wurde, konnte die Pflichtige den eindeutigen Nachweis eines Treuhandverhältnisses und insoweit die geltend gemachte Kommissionsstruktur nicht erbringen, weshalb ihr die hier infrage stehenden Konten vollständig zuzurechnen sind. Indem die Pflichtige es unterlassen hatte, die aufgeführten Konten in ihrer Bilanz aufzuführen, wurde eine unvollständige Besteuerung vorgenommen und damit die Buchführungspflicht verletzt, was dem

Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zuwiderläuft (Richner et al., § 18 StG N. 4; Richner et al., Art. 18 DBG N. 3). Insofern ist dem Gemeinwesen durch die zu tiefe Besteuerung ein Steuerausfall entstanden.

E. 5.4

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass sowohl neue Tatsachen als auch eine Unterbesteuerung vorliegen, womit die Voraussetzungen für die Erhebung von Nachsteuern erfüllt sind.

E. 6.1

Die Pflichtige macht weiter geltend, dass sie mit den Eingaben vom 9. November 2016 sowie vom 21. Dezember 2016 eine ordnungsgemässe und vollständige Buchhaltung eingereicht und damit die Auflage der Steuerbehörde erfüllt habe, weshalb es an den Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung durch diese fehlen würde. Darüber hinaus rügt sie, dass die Steuerbehörde die Grundsätze und die Vorgaben für die Durchführung von Ermessensveranlagungen nicht eingehalten habe.

E. 6.1.1

Steuerpflichtige müssen auch im Nachsteuerverfahren alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Sie müssen auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 135 Abs. 2 StG bzw. Art. 126 Abs. 2 DBG). Kommen sie ihrer diesbezüglichen Mitwirkungspflicht nicht nach, ist die Auflageerfüllung unter Gewährung einer letztmaligen Nachfrist zu mahnen (§ 139 Abs. 2 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Ist der Auflage nur unzureichend nachgekommen worden, hat das Steueramt der steuerpflichtigen Person mit der Mahnung mitzuteilen, inwiefern es die Auflage als nicht erfüllt betrachtet, um ihr so Gelegenheit zur Säumnisbehebung zu geben (VGr, 3. Oktober 2012, SB.2011.00175, E. 3.3). Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen und Vermögensentwicklung des Steuerpflichtigen berücksichtigen (§ 139 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG). Eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 140 Abs. 2 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung wird im Übrigen dem Steuerpflichtigen überbunden, was nicht mit der "Umkehr der Beweislast" gleichzusetzen ist (Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden StHG, 3. A., Basel 2017 , Art. 48 StHG N. 44; Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 20 Rz. 22). Der Unrichtigkeitsnachweis hat dabei unter Beachtung von § 140 Abs. 2 StG bzw. Art 132 Abs. 3 DBG zu erfolgen. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenstaxation als solche bestehen bleibt und einzig hinsichtlich ihrer Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüft werden kann. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten

als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (VGr, 16. April 2014, SB.2013.00159, E. 4.1, mit Hinweisen auf RB 1994 Nr. 45 und RB 1963 Nr. 62).

E. 6.1.2

Wie in der Erwägung 4. festgehalten, wurde bei der Pflichtigen anlässlich der Buchprüfung vom 20. Januar 2014 eine formell nicht ordnungsgemäss geführte und unvollständige Buchhaltung festgestellt. Mit Auflage vom 18. Mai 2016 und Mahnung vom 22. November 2016 verlangte das kantonale Steueramt um Einreichung einer ordnungsgemäss geführten und vollständigen Buchhaltung (unter anderem sämtliche Post-, Bank- und Konten der Firma F und ein ordnungsgemäss geführtes Kassabuch) für die Geschäftsjahre 2001–2009 samt chronologisch geordneten Belegsammlungen 2001–2009. Am 9. November 2016 machte die Pflichtige geltend, dass sie dem Geschäftsmodell der Kommission unterliegen würde, worauf der Liquidator der Pflichtigen dem kantonalen Steueramt die Buchhaltungen und Belegsammlungen für die Geschäftsjahre 2001–2009 überbrachte. Anlässlich der eingereichten Unterlagen liess die Steuerbehörde den Revisor schliesslich erneut eine Buchprüfung unter Berücksichtigung der neu eingereichten Unterlagen vom 9. November 2016 und 21. Dezember 2016 durch die Pflichtige vornehmen. Die Buchprüfung brachte dabei zu Tage, dass die Geldflüsse in der Buchhaltung nach wie vor nicht lückenlos abgebildet waren und auch Bank-Zahlungsbelege nicht vollständig vorlagen. Insoweit war die Buchhaltung formell immer noch nicht ordnungsgemäss, was auch deren materielle Unrichtigkeit vermuten liess und damit ein Untersuchungsnotstand vorlag. Darauf beruhend nahm die Steuerbehörde schliesslich gestützt auf die vorliegende Jahresrechnung eine Teilermessenseinschätzung vor. Sofern sich die Pflichtige darauf beruft, dass eine allfällige Ermessenseinschätzung unter Berücksichtigung des Kommissionsmodells erfolgen müsste, verkennt sie, dass sie, wie in E. 3.3.2 dargelegt, den Nachweis einer Kommissionärsstruktur nicht erbringen konnte, weshalb die Steuerbehörde zutreffend auf das Geschäftsmodell "Marge" abgestellt hat. Das kantonale Steueramt ging damit zu Recht davon aus, dass die Auflage nicht erfüllt wurde, weshalb sie aufgrund eines Untersuchungsnotstands eine Ermessenseinschätzung durchführen musste. Inwiefern die Vornahme der Ermessenseinschätzung pönal oder fiskalisch motiviert gewesen sein sollte, ist nicht nachvollziehbar und wird von der Pflichtigen auch nicht rechtsgenügend substantiiert. Ebenfalls nicht hinreichend substantiiert ist der Vorwurf der Pflichtigen, wonach das kantonale Steueramt gestützt auf den Bundesgerichtsentscheid vom 11. Juli 2017, 2C_679/2016, E. 4.2, die Grundsätze und Vorgaben für die Durchführung von Ermessensveranlagungen nicht eingehalten hätte. Vielmehr liess die Steuerbehörde doch gerade aufgrund der neuen Sachverhaltsdarstellung und Unterlagen der Pflichtigen vom 9. November 2016 eine ergänzende Buchprüfung durch den Revisor vornehmen und stützte sie sich bei der pflichtgemässen Einschätzung auf die Angaben aus der unvollständigen Buchhaltung, soweit diese trotz der mangelhaften Buchführung noch genügend verlässlich erschien. Insofern hat sich das kantonale Steueramt an das gesetzliche Verfahren gehalten und die Pflichtige, nachdem diese trotz entsprechender Mahnung die Auflage zur Einreichung einer ordnungsgemäss geführten und vollständigen Buchhaltung nicht erfüllt hatte, nach pflichtgemässigem Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt (vgl. § 139 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG). Inwieweit die Ermessenstaxation hinsichtlich ihrer Höhe willkürlich erscheint, macht die Pflichtige vor Verwaltungsgericht nicht substantiiert geltend. Vollständigkeitshalber ist festzuhalten, dass die Steuerbehörde bei ihrer Schätzung der Gewinnmarge auf den in der Jahresrechnung ausgewiesenen Ertrag als Ausgangspunkt für die zu schätzende Bruttomarge abgestellt hatte. Infolgedessen erscheint die

entsprechende Berechnung nachvollziehbar, jedenfalls nicht offensichtlich unrichtig oder gar willkürlich. Ausserdem stellen die Ausführungen der Pflichtigen die Darstellung des kantonalen Steueramts im Hinblick auf die hohen Barentnahmen durch den Alleinaktionär nicht ernsthaft infrage, zumal die Pflichtige auch nicht substantiiert nachweisen konnte, dass es sich hierbei nicht um eine Privatentnahme handelte. Darüber hinaus hat das kantonale Steueramt gestützt auf die im Revisionsbericht vom 21. Februar 2014 festgestellten Zahlungsflüsse die Privatentnahmen durch den Alleinaktionär in nachvollziehbarer Weise geschätzt, womit eine Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen wurde. Im Übrigen kann auf die vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden. Damit sind die seitens des Steueramts festgesetzten Nachsteuern für die Steuerperioden 2006–2009 auch der Höhe nach zu bestätigen.

E. 7.1

Die Pflichtige macht vorliegend – wie bereits vor der Vorinstanz – geltend, dass die Nachsteuerverfügung vom 7. Dezember 2017 sowie der Einspracheentscheid vom 11. August 2020 ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt hätten, weshalb diese nichtig seien. Die Pflichtige leitet die Nichtigkeit daraus ab, dass die Nachsteuerverfügung vom 7. Dezember 2017 keinen einzigen direkten oder indirekten Hinweis auf ihre Eingaben vom 9. November 2016 und 21. Dezember 2016 enthalte. Sodann habe sich die Vorinstanz mit ihren Vorbringen im Einspracheverfahren nicht auseinandergesetzt, indem sie die zur Auflage-Erfüllung überbrachte Beweisofferte im Einspracheentscheid vom 11. August 2020 nicht gewürdigt habe. Dadurch habe das kantonale Steueramt die gesetzlich und verfassungsmässig geschützten Verfahrensrechte der Pflichtigen mehrfach und in ausserordentlich gravierender Weise verletzt sowie bezüglich dem Untersuchungsgrundsatz, dem Beweisabnahmegebot, der Beweiswürdigungsregel und der Begründungspflicht gegen die verfahrensmässigen Garantien der Pflichtigen verstossen.

E. 7.2

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar und sie werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Handelt es sich jedoch um einen besonders schwerwiegenden Verstoß gegen grundlegende Parteirechte, so haben auch Verletzungen des Anspruchs auf rechtliches Gehör Nichtigkeit zur Folge (BGE 129 I 361 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen). Bei der Begründung von Ermessenseinschätzung besteht keine weiterreichende Begründungspflicht (BGr, 7. Juni 2016, 2C_938/2016, E. 3.3.1). Vielmehr genügt im Rahmen einer Ermessenseinschätzung im Sinn von § 126 Abs. 1 StG bzw. Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) als Begründung der Hinweis darauf, dass und weshalb die Ermessenseinschätzung vorgenommen worden ist (vgl. VGr, 9. Mai 2018, SR.2018.00001, E. 5.2 [nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]; VGr, 19. Januar 2011, SB.2010.00089, E. 2.3.1; VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.00137, E. 2.2).

E. 7.3

Die Vorinstanz hat in ihrer Nachsteuerverfügung vom 7. Dezember 2017 zwar nicht ausdrücklich zu den Eingaben der Pflichtigen vom 9. November 2016 Stellung genommen, hingegen wurde anlässlich dieser Eingaben zur näheren Untersuchung am 30. März 2017 eine erneute Buchprüfung angeordnet, welche keine neuen Erkenntnisse hervorbrachte. Aufgrund dessen verblieb das kantonale Steueramt beim angenommenen Margenmodell und nahm gestützt auf den Revisionsbericht vom 21. Februar 2014 die Ermessenseinschätzung vor. Dabei legte sie in E. 2.1 ff. rechtsgenügend dar, dass keine

ordnungsgemäss geführte und vollständige Buchhaltung vorliegt und sie aufgrund eines Untersuchungsnotstandes eine Ermessenseinschätzung vornehmen musste. Wohl behauptet die Pflichtige, die unterbliebene Würdigung ihrer Eingaben seien fiskalisch und pönal motiviert gewesen. Diese Behauptungen können mit Blick auf die weiteren Ausführungen der Pflichtigen und die Akten jedoch nicht als erstellt gelten, hat sich die Vorinstanz im Einspracheentscheid schliesslich eingehend mit den Vorbringen der Pflichtigen auseinandergesetzt und dargelegt, inwieweit der Nachweis eines Kommissionsmodells nicht erbracht wurde und die Buchführung nach wie vor ordnungswidrig ist. Weiter kann der Begründung auch entnommen werden, gestützt auf welche tatsächlichen Feststellungen und aus welchen rechtlichen Erwägungen das kantonale Steueramt seinen Entscheid getroffen hat. Zudem macht die Pflichtige nicht substantiiert geltend, inwiefern die Vorinstanz die Ermessenseinschätzung nicht als ultima ratio vorgenommen hat, hatte sie der Pflichtigen doch wiederholt Frist zur Einreichung der notwendigen Unterlagen zur Darlegung einer vollständigen Buchhaltung gesetzt. Nach dem Gesagten liegt kein ausserordentlich schwerwiegender inhaltlicher Mangel vor, der die Nichtigkeit des Einspracheentscheids nach sich ziehen müsste (BGE 137 I 273 E. 3.1 S. 275). Materiell erfüllt er die Anforderungen an einen Einspracheentscheid, weshalb keine Verletzung des rechtlichen Gehörs ersichtlich ist. Insoweit kam das kantonale Steueramt seiner Begründungspflicht hinreichend nach. Die Rüge der Pflichtigen erweist sich als unbegründet.

E. 8

Der Beizug weiterer Akten erübrigt sich: Prozessgegenstand ist vor allem die Frage, ob die Jahresrechnungen und Steuereinschätzungen unvollständig waren. Hierzu hat die Pflichtige bereits mehrfach Beweise eingereicht und hatte sie die Möglichkeit, sich im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs zu äussern. Inwiefern weitere Akten betreffend das Nachsteuerverfahren hierzu weitere Erkenntnisse bringen könnten, ist nicht ersichtlich und kann die Pflichtige auch nicht substantiiert dartun. Ebenso wenig sind im vorliegenden Verfahren weitere Zeugen sowie Auskunftspersonen einzuvernehmen: Der Sachverhalt ist bereits rechtsgenügend erstellt und es ist nicht ersichtlich, welche neuen Erkenntnisse weitere Befragungen dieser Personen bringen könnten. Darüber hinaus steht die Auskunftsperson in einem besonderen Näheverhältnis zur Pflichtigen, weshalb nicht davon auszugehen ist, dass sie etwas zur Erhellung des Sachverhalts beitragen wird und daher bereits die Vorinstanz in antizipierter Beweiswürdigung davon absehen durfte. Da bei der Anfechtung einer Ermessenstaxation allfällige Beweismittel bereits im Einspracheverfahren zu bezeichnen sind, erscheinen die Beweisanträge der Pflichtigen überdies verspätet, soweit sie diese nicht bereits im Einspracheverfahren gestellt hatte. Die Beschwerde bzw. der Rekurs ist damit insoweit gutzuheissen, als dass das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer für die Steuerperiode 2005 erloschen und die Steuerforderung betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2005 und die direkte Bundessteuer 2005 untergegangen ist. Im Übrigen sind die Rechtsmittel der Pflichtigen in Sinn der Erwägungen abzuweisen.

E. 9

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten anteilmässig aufzuteilen: Nach dem Grundsatz von Obsiegen und Unterliegen sind die Gerichtskosten zu 1/5 dem Rekursgegner (betreffend das Verfahren SR.2020.00022) bzw. zu 1/5 der Beschwerdegegnerin (betreffend das Verfahren SR.2020.00023) sowie zu 4/5 der Pflichtigen (für beide Verfahren) aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162

Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Von der Zusprechung einer Parteientschädigung an die überwiegend unterliegende Pflichtige ist ausgangsgemäss abzusehen, zumal ihr Antrag auf Parteientschädigung ohnehin verspätet erfolgt ist (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG sowie Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG). Dem kantonalen Steueramt sind keine besonderen Umtriebe entstanden, die die Zusprechung einer Umtriebsentschädigung rechtfertigen würden.

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