



2C\_783/2018

**Urteil vom 29. November 2018**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann, Haag,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ GmbH,  
Beschwerdeführerin,

*gegen*

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012,

Beschwerde gegen die Verfügung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, vom 7. August 2018 (SB.2018.00074 / SB.2018.00075).

**Sachverhalt:**

**A.**

Die A. \_\_\_\_\_ GmbH hat steuerrechtlichen Sitz in U. \_\_\_\_\_ /ZH. Gemäss ihrem Abschluss zum Geschäftsjahr 2012 erzielte sie einen operativen Verlust von Fr. 5'900.-- (Honorarerträge aus Vermittlung von Fr. 70'000.-- abzüglich Aufwänden von Fr. 75'900.--). In ihrer Steuererklärung zur Steuerperiode 2012 deklarierte sie diesen Verlust und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 119'000.--.

Das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH) hielt die Buchführung für ungenügend und ersuchte um näheren Aufschluss. Trotz Aufforderung und Mahnung kam die Steuerpflichtige dem Ersuchen nur unvollständig nach, worauf das KStA/ZH zur Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen schritt. Für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und die direkte Bundessteuer gelangte die Veranlagungsbehörde übereinstimmend zu einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 250'000.-- und für die Staats- und Gemeindesteuern zu einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 120'000.-- (Veranlagungsverfügungen vom 31. Juli 2014). Dagegen erhob die Steuerpflichtige am 25. August 2014 Einsprache.

In der Folge unterbreitete das KStA/ZH der Steuerpflichtigen am 9. April 2015 einen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag, der auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 600'000.-- und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 120'000.-- lautete. Die Steuerpflichtige trat auf diesen *in pei*userstellten Vorschlag nicht ein. Mit Einspracheentscheid vom 12. Januar 2018 wies das KStA/ZH die Einsprache vom 25. August 2014 ab und setzte es den steuerbaren Gewinn nunmehr auf Fr. 500'000.-- fest, wogegen es das steuerbare Eigenkapital von Fr. 120'000.-- bestätigte.

**B.**

Die Steuerpflichtige erhob Rekurs und Beschwerde an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, das die beiden Rechtsmittel abwies und die Steuerfaktoren gemäss Veranlagungsverfügung vom 31. Juli 2014 bestätigte (Entscheid vom 29. Mai 2018). Das Steuerrekursgericht erkannte, die Steuerpflichtige habe in ihrer Einsprache vom 25. August 2014 zwar ausgeführt, der geschätzte Reingewinn von Fr. 250'000.-- widerspreche den Tatsachen, sie habe es aber unterlassen, einen bezifferten Antrag zu stellen und diesen zu begründen. Wenngleich das KStA/ZH damit auf die Einsprache materiell nicht hätte eintreten dürfen, habe es das steuerbare Einkommen dennoch erhöht und die Rechtsmittel abgewiesen. Dies sei unzulässig.

Folglich wies das Steuerrekursgericht den Rekurs und die Beschwerde ab. Es stellte fest, dass die Steuerfaktoren gemäss Veranlagungsverfügung vom 31. Juli 2014 gälten (steuerbarer Reingewinn von Fr. 250'000.-- und steuerbares Eigenkapital von Fr. 120'000.--) und bereits in Rechtskraft erwachsen seien.

### C.

Am 19. Juli 2018 gelangte die Steuerpflichtige an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, wobei sie beantragte, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben, da er auf falschen Tatsachen beruhe. Mit Verfügung vom 20. Juli 2018 forderte das Verwaltungsgericht die Steuerpflichtige auf, ihre Eingabe zu verbessern, ansonsten darauf nicht eingetreten werde. Am 27. Juli 2018 reichte die Steuerpflichtige eine ergänzte Beschwerdeschrift samt Beilagen nach, in welcher sie sinngemäss um Veranlagung entsprechend der Steuererklärung ersuchte. Mit einzelrichterlicher Verfügung SB.2018.00074 / SB.2018.00075 vom 7. August 2018 trat das Verwaltungsgericht auf die Eingabe vom 19./27. Juli 2018 nicht ein. Zur Begründung führte es aus, die Steuerpflichtige habe sich im Wesentlichen darauf beschränkt, die Höhe der Ermessensveranlagung zu bestreiten, ohne sich mit den vorinstanzlichen Erwägungen zum Nichteintretenspunkt auseinanderzusetzen.

### D.

Mit Eingabe vom 10. September 2018 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der steuerbare Reingewinn auf Fr. 0.-- festzusetzen. Sie hält im Wesentlichen fest, der Ermessenszuschlag sei insofern unzutreffend, als sie zwar am 1. September 2012 und am 15. Oktober 2012 Vermittlungsprovisionen von Fr. 108'000.-- bzw. Fr. 95'000.-- fakturiert habe. Der Zahlungseingang sei aber ausgeblieben, weshalb die Provisionen unberücksichtigt zu bleiben hätten.

### E.

Der Abteilungspräsident hat als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) den Beizug der Akten angeordnet, von einem Schriftenwechsel (Art. 102 BGG) aber abgesehen.

## Erwägungen:

### I. Prozessuales

#### 1.

**1.1.** Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 *e contrario*, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.1] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

**1.2.** Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 143 V 19 E.** 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 141 V 234 E.** 2 S. 236).

**1.3.** Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und rein kantonalen Rechts nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht; **BGE 143 II 283 E.** 1.2.2 S. 286). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 143 I 1 E.** 1.4 S. 5).

**1.4.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 144 V 173 E.** 1.2 S. 175). Zu den tatsächlichen Feststellungen zählt auch die Beweiswürdigung (**BGE 143 IV 500 E.** 1.1 S. 503). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich unrichtige Feststellungen beschränkt (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (**BGE 144 IV 35 E.** 2.3.3 S. 42 f.). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht (**BGE 144 V 50 E.** 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; vorne E. 1.3).

### II. Direkte Bundessteuer

#### 2.

**2.1.** Bei der angefochtenen Verfügung vom 7. August 2018 handelt es sich um eine Nichteintretensverfügung. Die Vorinstanz hat ausschliesslich die Eintretensfrage geprüft und mithin davon abgesehen, in der Sache eine Eventualbegründung abzugeben. In einer derartigen Konstellation geht das Bundesgericht auch nur der Eintretensfrage nach, kann der Streitgegenstand doch im Laufe eines Rechtsmittelverfahrens zwar eingeschränkt (*minus*), nicht aber ausgeweitet (*plus*) oder geändert (*aliud*) werden (Art. 99 Abs. 2 BGG; **BGE 143 V 19 E.** 1.1 S. 22).

#### 2.2.

**2.2.1.** Streitig kann daher nur sein, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Eingabe vom 19./27. Juli 2018 nicht eingetreten sei. Dabei handelt es sich um eine bundesrechtlich geregelte Rechtsfrage. Denn die Voraussetzungen an Antrag und Begründung einer direktsteuerlichen Beschwerde ergeben sich zumindest dem Grundsatz nach aus Art. 140 Abs. 2 DBG und damit aus Bundesrecht. Dasselbe gilt, wenn die steuerpflichtige Person an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz gelangen kann (Art. 145 Abs. 2 DBG).

**2.2.2.** Merklich erhöhte Anforderungen an den Antrag und vor allem die Begründung einer direktsteuerlichen Beschwerde herrschen, wenn die Veranlagungsverfügung vollständig oder zumindest teilweise aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist (Art. 130 Abs. 2 DBG). Eine solche Verfügung kann die steuerpflichtige Person einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG). Prozessual bedeutet dies, dass es zur Umkehr der Beweislast kommt (so ausdrücklich Art. 183 Abs. 1bis DBG). Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend anzutreten. Die steuerpflichtige Person kann entweder weitere Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der kantonalen Behörden wieder auflebt, oder aber aufzeigen, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung offensichtlich übersetzt ist. Dies bedingt grobe methodische oder rechnerische Fehler. Artikel 132 Abs. 3 Satz 1 DBG befindet sich systematisch im Einspracheverfahren, er erstreckt sich praxisgemäss aber auch auf das kantonale bzw. die kantonalen Beschwerdeverfahren. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer kantonalen Aufrechnung, Bewertung oder Schätzung zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer (Urteil 2C\_852/2018 vom 9. Oktober 2018 E. 2.2).

**2.2.3.** Der Unrichtigkeitsnachweis mit seinen erhöhten Anforderungen greift nur, soweit die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen überhaupt vorliegen. Nach den für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4), die insofern recht knapp ausfallen, wies die Buchhaltung zum Geschäftsjahr 2012 "gravierende Mängel" auf, weshalb das KStA/ZH die Steuerpflichtige ersuchte, weitere Unterlagen nachzureichen. Ein Blick in die Akten (Art. 105 Abs. 2 BGG) verdeutlicht, dass der Abschluss 2012 tatsächlich rudimentär gehalten ist und namentlich - trotz Aufforderung und Mahnung - weder Kontoblätter noch klärende Belege beigebracht wurden. Alsdann ergibt sich aus den Akten, dass das KStA/ZH auf weitere Quellen zurückgreifen konnte. So liess namentlich die Kantonspolizei Zürich, Abteilung Allgemeine Kriminalität, dem KStA/ZH am 6. August 2014, also kurz nach Erlass der Veranlagungsverfügungen, zwei von der Steuerpflichtigen erstellte Rechnungen zukommen. Anlass derselben bildete die Vermittlung zweier Liegenschaften (Rechnung vom 1. September 2012 über Fr. 108'000.-- und vom 15. Oktober 2012 über Fr. 95'000.--). Die beiden Rechnungen wurden mit Valuta vom 17. Dezember 2012 bezahlt. Im Schreiben vom 23. März 2014 hatte die Steuerpflichtige dem KStA/ZH noch beschieden, sie sei "seit 2012 inaktiv", was vor diesem Hintergrund offensichtlich unzutreffend war, zumal sie sogar gemäss eigenem Abschluss gewisse Umsätze tätigte. Die beweiswürdigende Feststellung, wonach die Buchhaltung unvollständig sei, ist jedenfalls nicht zu beanstanden. Entgegen den sinngemässen Darlegungen der Steuerpflichtigen verletzen die Vorinstanzen daher kein Bundesrecht, wenn sie die Voraussetzungen von Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG als gegeben erachteten.

**2.2.4.** Folglich ist in einem zweiten Schritt der Frage nachzugehen, ob die erhöhte Begründungsdichte, wie sie Art. 132 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 2 und Art. 145 Abs. 2 DBG voraussetzt, gegeben sei. Die Vorinstanz hält hierzu in grundsätzlich für das Bundesgericht verbindlicher Weise fest (dazu wiederum vorne E. 1.4), die Steuerpflichtige habe sich sowohl in der Beschwerdeschrift vom 19. Juli 2018 als auch in der Beschwerdeergänzung vom 27. Juli 2018 im Wesentlichen darauf beschränkt, die Höhe des Ermessenszuschlags in Zweifel zu ziehen. Selbst wenn sie, die Steuerpflichtige, erst im Jahr 2016 über sämtliche ihrer Ansicht nach relevanten Unterlagen verfügt hätte, habe sie dies nicht davon entbinden können, bereits während der Einsprachefrist einen bezifferten und begründeten Antrag zu stellen. Insgesamt fehle in den Eingaben vom 19./27. Juli 2018 jede Auseinandersetzung mit den eintretensbezogenen Erwägungen des Steuerrekursgerichts, wengleich sie aufgefordert worden sei, sich insbesondere zum Eintretenspunkt zu äussern und ihr im Unterlassungsfall das Nichteintreten angedroht worden sei.

**2.2.5.** Die Eingaben vom 19./27. Juli 2018 stammen aus der Feder eines juristischen Laien, weshalb die formellen Anforderungen nicht allzu hoch anzusetzen sind (zuletzt etwa Urteil 2C\_991/2018 vom 7. November 2018 E. 3.1). Die Steuerpflichtige argumentierte in diesen Eingaben vor allem damit, die Zahlungseingänge von Fr. 400'000.-- und Fr. 100'000.-- seien wieder zurückbezahlt worden und die beiden Rechnungen von Fr. 108'000.-- und Fr. 95'000.-- seien unbezahlt geblieben. Streitgegenstand war indessen nach dem Urteil des Steuerrekursgerichts einzig, ob das Steueramt mit Recht auf die Einsprache vom 25. August 2014 eingetreten war, was das Steuerrekursgericht verneinte, weil die Einsprache nicht den Anforderungen (vgl. vorne E. 2.2.3 und 2.2.4) entsprochen habe. Die Steuerpflichtige hätte daher in der Beschwerde an das Verwaltungsgericht darlegen müssen, dass und weshalb das Steuerrekursgericht bundesrechtswidrig angenommen habe, dass das KStA/ZH auf die Einsprache nicht hätte eintreten dürfen.

**2.2.6.** Dieses Gesichtspunkts scheint die Steuerpflichtige sich nicht bewusst gewesen zu sein, drehen sich ihre Ausführungen vor allen Instanzen doch durchwegs um materielle Fragen. Die Eintretensfrage behandelt sie nicht. Das vorinstanzliche Nichteintreten ist daher nicht zu beanstanden.

**2.3.**

**2.3.1.** Selbst wenn die Vorinstanz einzutreten bzw. die materiell-rechtliche Seite zu beurteilen gehabt hätte, wäre der Beschwerde im Übrigen kaum Erfolg beschieden gewesen, wie zu zeigen ist. Bezüglich der Höhe des Ermessenszuschlags spricht die Steuerpflichtige in ihrer Eingabe an das Bundesgericht zwar mit einem gewissen Recht davon, dass das KStA/ZH einen veritablen "Zick-Zack-Kurs" hingelegt habe. So habe die Schätzung zunächst auf Fr. 250'000.--, später auf Fr. 600'000.-- und zuletzt auf Fr. 500'000.-- gelautet (Sachverhalt lit. A). Wie die jeweiligen Beträge zustandegekommen sind, lässt sich tatsächlich dem angefochtenen Entscheid nicht entnehmen. Es drängt sich die Vermutung auf, dass "grosszügig aufgerundet" wurde.

**2.3.2.** In ihren Eingaben machte die Steuerpflichtige aber hauptsächlich geltend, die vereinnahmten Beträge von Fr. 400'000.-- und Fr. 100'000.-- (für die Reservation eines Objekts) habe sie im Jahr 2016 zurückerstatten müssen, da das Rechtsgeschäft nicht abgewickelt worden sei. Und die Provisionen über Fr. 95'000.-- und Fr. 108'000.-- seien "verrechnet worden". Der antizipierte Anspruch auf eine Provision sei dadurch hinfällig geworden und die Überweisung "nie vollzogen" worden. Die von der Kantonspolizei Zürich erhobenen Bankauszüge legen indes offen, dass es am 17. Dezember 2012 in beiden Fällen zur Überweisung auf ein Konto des die Steuerpflichtige haltenden *Gesellschafters* gekommen ist (vorne E. 2.2.2). Ob die Gutschrift auf das Konto der Gesellschaft oder des diese beherrschenden Gesellschafters erging, ist unter den gegebenen Umständen von keinerlei Belang. Auch ohne Gutschrift hätte im Übrigen nichts geändert, wäre der Anspruch mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts doch so oder anders realisiert worden. Er wäre in der Handelsbilanz erfolgswirksam als Debitor zu aktivieren gewesen. Folglich ist die Aufrechnung nicht zu beanstanden (Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG). Alleine unter diesem Titel ergaben sich (nicht verbuchte) Umsätze von rund Fr. 200'000.--. Die Aufrechnung von insgesamt Fr. 250'000.-- wäre alleine vor diesem Hintergrund kaum zu beanstanden gewesen, wenn dem Bundesgericht eine materielle Prüfung möglich gewesen wäre.

**2.4.** Die Beschwerde erweist sich als unbegründet; sie ist abzuweisen.

### *III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich*

#### **3.**

Die dargelegten Rechtssätze zur direkten Bundessteuer finden ihr Gegenstück namentlich in Art. 48 Abs. 2 und Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG. Der Kanton Zürich hat das hier massgebende Harmonisierungsrecht in allen Teilen in das Steuergesetz [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) überführt. Es kann auf das Dargelegte verwiesen werden.

### *IV. Kosten und Entschädigung*

#### **4.**

**4.1.** Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen.

**4.2.** Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012, wird abgewiesen.

#### **2.**

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2012, wird abgewiesen

#### **3.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

#### **4.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. November 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher