

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00027 vom 24. Juni 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-06-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00027

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00027 du 24 juin 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00027 del 24 giugno 2015

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2010 und 1.1.-31.12.2011 | Nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen / Begründungserfordernis bei einer Ermessenstaxation. [Der im Informatikbereich tätigen Steuerpflichtigen wurden verschiedene Positionen im Geschäftsaufwand als geschäftsmässig nicht begründet aufgerechnet, unter anderem Mietzinszahlungen für Heimarbeitsplätze, Garantierückstellungen, sowie Zahlungen für Sportsponsoring. Hinsichtlich geltend gemachter Reise- und Repräsentationskosten erfolgte aufgrund der mangelhaften Dokumentation von getätigten Konsumationen eine Ermessenstaxation.] Beweislast und Abgrenzung zwischen geschäftsmässig begründeten und geschäftsmässig unbegründeten Aufwand: Wenn zwischen den gegenseitigen Leistungen von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner ein erhebliches und offensichtliches Missverhältnis zulasten der Gesellschaft besteht, spricht eine natürliche Vermutung für eine verdeckten Gewinnausschüttung und gegen eine geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Aufwands (E. 2). Geschäftsmässige (Un-)Begründetheit von Mietaufwendungen für Heimarbeitsplätze der Anteilseigner: Vorliegend ist die geschäftsmässige Begründetheit der von den Anteilseignern angemieteten Büroräumlichkeiten zu verneinen, da diese ohnehin stets mobil erreichbar sein mussten, nur gelegentlich zuhause arbeiteten, am Geschäftsort genügend freie Arbeitsplätze vorhanden waren und eine private Weiternutzung der angemieteten Heimarbeitsplätze nicht ausgeschlossen war, womit nicht ersichtlich ist, inwiefern die Pflichtige von den angemieteten Heimarbeitsplätzen objektiv profitieren konnte (E. 3). Geschäftsmässige (Un-)Begründetheit von Garantierückstellungen: Die Pflichtige hat auf eine hinreichende Dokumentation von Garantiefällen verzichtet, weshalb sie die Folgen der daraus resultierenden Beweislosigkeit selbst zu tragen hat. Von einer Ermessenstaxation ist mangels tauglicher Schätzungsgrundlage abzusehen und würde auf einen von der Zürcher Praxis ausserhalb des baugewerblichen Bereichs nicht akzeptierten Pauschalabzug hinauslaufen (E. 4). Geschäftsmässige (Un-)Begründetheit von Sportsponsoring: Bei fehlendem Aussenaufttritt kann Sportsponsoring zu Networkingzwecken und für Lobbyarbeit geschäftsmässig begründet sein, sofern die Sponsorenvereinigung eine Mitgliederzusammensetzung aufweist, welche für diese Zwecke überhaupt geeignet erscheint, indem z.B. überproportional viele potenzielle Kunden oder geschäftsrelevante Entscheidungsträger darin konzentriert sind. Dies ist vorliegend bei einer Sponsorenvereinigung ohne relevante Bezüge zum Tätigkeitsbereich der steuerpflichtigen Person zu verneinen (E. 5). Zulässigkeit einer Ermessenstaxation und Begründungserfordernis bei Einsprachen gegen eine Ermessenstaxation: Da die Pflichtige ihre Dokumentations- und Aufbewahrungspflicht hinsichtlich geltend gemachter Reise- und Repräsentationsspesen schuldhaft missachtet hat und deshalb ihren Mitwirkungspflichten im Steuerveranlagungsverfahren nicht mehr fristgerecht nachkommen konnte, mussten die

von ihr getätigten Geschäftskonsumationen nach pflichtgemässen Ermessen geschätzt werden. Da sie ihre Einsprache gegen die Ermessenstaxation erst nach Ablauf der Einsprachefrist begründet hat, hätte die Steuerbehörde auf diese nicht eintreten dürfen. Kein Vertrauensschutz hinsichtlich der gesetzeswidrig gleichwohl gewährten Fristverlängerung zur Nachreichung einer Einsprachebegründung (E. 6). Abweisung der Beschwerden, soweit auf diese einzutreten ist.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern Direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2010 und 1.1.–31.12.2011, hat sich ergeben: I. Die in I domizilierte A AG bezweckt laut Handelsregistereintrag die Erbringung von Dienstleistungen in Informatik- und Management-Beratung sowie die Entwicklung und den Vertrieb von Software und Hardware, insbesondere für betriebswirtschaftliche Anwendungen. Für die Steuerperioden 2010 (1.1.–31.12.2010) und 2011 (1.1.–31.12.2011) wurden der A AG verschiedene Positionen im Geschäftsaufwand (u. a. Mietzinszahlungen für Heimarbeitsplätze, Garantierückstellungen, Reise- und Repräsentationskosten sowie Zahlung für Sportsponsoring im Werbeaufwand) als geschäftsmässig nicht begründet aufgerechnet. Während die Aufrechnung betreffend der Garantierückstellungen von der Pflichtigen zunächst akzeptiert wurde, erhob sie gegen die restlichen Aufrechnungen Einsprache, welche vom kantonalen Steueramt am 5. August 2014 abgewiesen wurde. II. Hiergegen erhob die Pflichtige am 8. September 2014 Rekurs bzw. Beschwerde, wobei sie neu auch die Aufrechnung hinsichtlich der Garantierückstellungen nicht mehr akzeptierte. Mit Entscheid vom 27. Februar 2015 hiess das Steuerrekursgericht die erhobenen Rechtsmittel teilweise gut und veranlagte die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... bei einem massgebenden Eigenkapital von Fr. ... Für die direkte Bundessteuer 2011 wurde der steuerbare Reingewinn auf Fr. ... und das massgebende Eigenkapital auf Fr. ... festgesetzt. Für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 wurde die Pflichtige mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... eingeschätzt. Für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 wurde sie mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... eingeschätzt. III. Mit Beschwerde vom 9. April 2015 liess die Pflichtige beantragen, es sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und die Steuerfaktoren seien für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern wie folgt festzusetzen: Steuerperiode 2010: Steuerbarer Reingewinn: Fr. ... Steuerbares Eigenkapital Fr. ... Steuerperiode 2011: Steuerbarer Reingewinn: Fr. ... Steuerbares Eigenkapital Fr. ... Weiter beantragte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte und das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liess sich die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern (SB.201

E. 2.1

Nach der allgemeinen Regel im Steuerverfahren trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben. Gelingt der entsprechende Nachweis nicht, muss demzufolge zu Ungunsten der steuerpflichtigen

Person angenommen werden, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht (vgl. VGr, 23. Juli 2014, SB.2014.00056, E. 3.2 mit Hinweisen). Ausnahmsweise sind aber auch bei steueraufhebenden oder -mindernden Tatsachen die Steuerfaktoren nach pflichtgemässen Ermessen festzusetzen, wenn dem beweisbelasteten Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist oder lediglich die Höhe, aber nicht der Bestand, einer steueraufhebenden oder -mindernden Tatsache ungewiss ist und die Sachdarstellung des Steuerpflichtigen eine hinreichende Schätzungsgrundlage enthält (vgl. Martin Zweifel/ Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2008, § 19 Rz. 11; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 139 StG N. 51 und 61 ff.; Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/ Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2002, Art. 46 StHG N. 30 ; VGr, 29. Oktober 2014, SB.2014.00082, E. 2.3; VGr, 17. März 2014, SB.2013.00166, E. 2.4; RB 2002 Nr. 110 ; RB 1998 Nr. 136)

E. 2.2

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG und § 64 Abs. 1 StG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres, und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte oder geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen

E. 2.3

Geschäftsmässig begründet sind Aufwendungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (vgl. Peter Brülisauer/Flurin Poltera, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/ Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Art. 1–82], 2. A., Basel 2008, Art. 58 DBG N. 47 ff. ; Stephan Kuhn/Peter Brülisauer in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 24 StHG N. 57 ff.). Es muss sich um Aufwendungen handeln, welche die Unternehmung in guten Treuen in Erfüllung ihres Geschäftszwecks getroffen hat, selbst wenn der angestrebte Zweck letztlich nicht erreicht werden konnte oder die verbuchte Aufwendung bei sorgfältigerer oder rationellerer Geschäftsführung hätte vermieden werden können (Thomas Hilty, Die Besteuerung geldwerter Leistungen, 2. A., Diss. Sankt Gallen 1990, S. 38 f.).

E. 2.4

Nicht geschäftsmässig begründet sind insbesondere Vorteilszuwendungen an Anteilseigner, welche ihren Grund nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis haben. Zu den letztgenannten Leistungen gehören insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen im Sinn von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG . Darunter sind von der Gesellschaft an ihre Aktionäre oder diesen nahestehende Personen bewusst zugewendete geldwerte Vorteile zu verstehen, die unbeteiligten Dritten nicht eingeräumt würden bzw. worden wären (vgl. RB 1982 Nr. 72). Mit der Ausrichtung solcher geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht

geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse ihrer Aktionäre (Art. 660 des Obligationenrechts [OR]; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] S. 621 f.). Die Einräumung geldwerter Leistungen kann nicht nur in Form gegenständlicher Vermögenszuwendungen erfolgen; vielmehr bildet jede Leistung der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung, die nicht im geschäftlichen Interesse, sondern in jenem der Aktionäre gewährt wird, eine Gewinnausschüttung (Reich, ASA 54 [1985/86] S. 635 und 639).

E. 2.5

Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von geltend gemachten Aufwendungen – mithin der allfällig damit verbundenen verdeckten Gewinnausschüttungen – zu ermöglichen, ist die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft kraft der sie treffenden gesetzlichen Obliegenheiten gehalten, an der Abklärung der behaupteten Tatsachen mitzuwirken, wobei sie für deren Verwirklichung die Beweislast trägt (VGr, 20. Februar 2013, SB.2012.00125, E. 2.2). Wenn zwischen den gegenseitigen Leistungen von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner ein erhebliches und offensichtliches Missverhältnis zulasten der Gesellschaft besteht, spricht eine natürliche Vermutung für eine verdeckten Gewinnausschüttung und gegen eine geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Aufwands (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 19 Rz. 7). 3. 3.1 Im vorliegenden Fall ist zunächst umstritten, ob die Pflichtige Mietaufwendungen für Heimarbeitsplätze ("Home Offices") am jeweiligen Wohnort ihrer Anteilseigner als geschäftsmässig begründeten Aufwand steuerlich in Abzug bringen kann. Die Pflichtige hat mit ihren (damals) vier Anteilseignern jeweils einen Mietvertrag über einen Büroraum ("Home-Office") inklusive Infrastruktur und Mitbenutzung von Badezimmer und Küche am Wohnort bzw. in der Privatwohnung des jeweiligen Anteilseigner abgeschlossen. Als Nettomietzins wurde n jeweils Fr. ... vereinbart, zuzüglich Fr. ... Anteil an der Infrastruktur. Gemäss Beschwerdeschrift sollen die angemieteten "Home Offices" einzig für die Ausübung der Geschäftsaktivitäten der Pflichtigen genutzt worden sein und soll der Mietpreis von Fr. ... drittvergleichskonform erscheinen. 3.2 Gegenstand eines Mietvertrags ist gemäss Art. 253 OR die entgeltliche Gebrauchsüberlassung einer Sache, was bei der Büromiete räumlich abgegrenzte Räumlichkeiten voraussetzt. Mietrechtlich kann eine juristische Person ohne Weiteres Büroräumlichkeiten von ihren eigenen Anteilseignern mieten, handelt es sich doch hierbei um zwei rechtlich selbständige Parteien (vgl. auch Hilty, S. 38). In den eingereichten Mietverträgen vom 1. Januar 2006 ist nicht konkret spezifiziert, ob und welcher Raum konkret für Geschäftszwecke als "Home Office" vom restlichen (privat genutzten) Wohnbereich ausgeschieden und der Pflichtigen zum exklusiven Gebrauch überlassen worden ist. Das konkrete Mietobjekt wird damit im schriftlichen Mietvertrag nicht näher umschrieben und es bleibt unklar, ob tatsächlich ein flächenmässig zumindest bestimmbarer Arbeitsraum als Mietobjekt ausgeschieden wurde. Fehlt es an einer effektiven Ausscheidung von Räumlichkeiten, ist mangels bestimmter Mietsache im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen allenfalls bereits ein zivilrechtlich gültiger Mietvertrag zu verneinen. Die Frage muss vorliegend aber nicht abschliessend beantwortet werden, da der geltend gemachte Mietaufwand mangels geschäftlicher Begründetheit ohnehin nicht zum Abzug zuzulassen ist. 3.3 3.3.1 Mietet eine juristische Person Mieträume von den eigenen Anteilseignern (oder diesen nahestehenden Personen), ist der daraus resultierende Mietaufwand steuerlich abzugsfähig, sofern er geschäftsmässig begründet ist und der vereinbarte Mietzins insbesondere einem Drittvergleich standhält (BGr, 1. Oktober 2012, 2C_278/2012, E. 2 f.). Dies gilt selbst dann,

wenn der vermietende Anteilseigner die Büroräumlichkeiten im Interesse der von ihm (mit-)beherrschten Gesellschaft gleich selbst als Heimarbeitsplatz nutzt und die angrenzenden Räumlichkeiten privat bewohnt. Allerdings ist der angemessene Mietzins in letztgenannter Konstellation nicht mit dem üblichen Mietzins von vermieteten Geschäftsräumlichkeiten vergleichbar, da die angemieteten Büro räumlichkeiten Teil einer bewohnten Wohnung sind und damit praktisch nur der dort bereits wohnenden Person als Arbeitsort zur Verfügung gestellt werden können (vgl. VGr, 4. Oktober 2000, SB.1999.00094, E. 3.a [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]). Zudem ist davon auszugehen, dass gelegentliche geschäftliche Arbeiten in einer Privatwohnung noch keine (relevanten) Mehrkosten verursachen. Eine gesonderte Entschädigung für die gelegentliche geschäftliche Nutzung privater Räumlichkeiten ist damit unüblich und hält einem Drittvergleich nicht stand. Es muss vielmehr ein besonderer Raum aus der Wohnung ausgeschieden worden sein, welcher zur Hauptsache Erwerbszwecken dient und in welchem ein wesentlicher Teil der Erwerbsarbeit erledigt wird. Wer zuhause gelegentlich geschäftliche Telefonate entgegennimmt, Geschäftsmails beantwortet usw., wird allenfalls für die hierfür aufgewendete Zeit und die entstandenen Kommunikations(mehr)kosten entschädigt, während eine zusätzliche Entschädigung für die benutzten Räumlichkeiten unter Drittbedingungen unüblich ist. Dasselbe gilt auch, wenn einzelne Geschäftsunterlagen zuhause aufbewahrt werden. Heimarbeitsplätze bieten sodann für eine Gesellschaft primär dann Vorteile, wenn dadurch eigene Büroinfrastruktur eingespart werden kann. Sind jedoch bereits genügend feste oder mobile Büroplätze am Geschäftsort vorhanden, bringen Heimarbeitsplätze für die Gesellschaft meist keinen Mehrwert, weshalb sie diese unter Drittbedingungen in der Regel auch nicht gesondert entschädigt. Die geschäftsmässige Begründetheit von Mietaufwendungen für Heimarbeitsplätze verhält sich damit weitgehend spiegelbildlich zur steuerlichen Abzugsfähigkeit privater Arbeitszimmer: Diese werden bei unselbständiger Erwerbstätigkeit nur dann als Berufskosten anerkannt, wenn die steuerpflichtige Person einen wesentlichen Teil der beruflichen Arbeit zu Hause erledigt, weil am Arbeitsort kein Arbeitsraum zur Verfügung steht oder dessen Benutzung nicht möglich oder zumutbar ist. Hierbei muss ein besonderer Raum aus der Wohnung ausgeschieden worden sein, welcher zur Hauptsache beruflichen Zwecken dient, während gelegentliche berufliche Arbeiten in der Privatwohnung keine abzugsfähigen Mehrkosten verursachen (vgl. Richner et al., § 26 StG N. 30).

3.3.2 Gemäss Einsprachebegründung vom 22. April 2014 verfügten drei der (damals) vier Anteilseigner über keine festen Arbeitsplätze am Geschäftssitz, da sie im Zusammenhang mit der Kundenakquisition und -pflege sowie aufgrund von Verhandlungen und Projekten immer ausser Haus tätig gewesen seien. Ihre sporadische Anwesenheit am Geschäftssitz hätte sich auf Sitzungen der Geschäftsleitung, Besprechungen mit Kunden und Projektleitern sowie Personalgespräche beschränkt, wofür sie die gerade freien Arbeitsplätze oder die Sitzungszimmer benutzt hätten. Weil die am operativen Geschäft der Pflichtigen beteiligten Partner hauptsächlich ausserhalb des Geschäftssitzes tätig seien, müssten diese jedoch jederzeit, also auch an Wochenenden und am späten Abend, erreichbar sein und Zugriff auf das System der Pflichtigen haben. Lediglich ein Anteilseigner habe als CEO über einen eigenen Arbeitsplatz am Geschäftsort verfügt, das Büro aber mit dem Personalverantwortlichen teilen müssen und einen Grossteil seiner Zeit auf externen Projekten gearbeitet.

3.3.3 Wie sich aus diesen Ausführungen ergibt, waren die Anteilseigner zumindest zu den Hauptgeschäftszeiten meist unterwegs und haben sich in diesen Zeiten weder im Geschäft noch zuhause aufgehalten. Für ihre Arbeit und ihre Erreichbarkeit waren die Anteilseigner

nicht auf einen fixen Arbeitsplatz an ihrem Wohnort, sondern auf mobile Arbeitsplattformen für unterwegs angewiesen. Ihre geschäftliche Tätigkeit zuhause beschränkte sich sodann weitgehend darauf, auch ausserhalb der normalen Arbeitszeiten für geschäftliche Zwecke erreichbar zu sein. Zudem griffen sie von dort aus auf das System der Pflichtigen zu und kontrollierten ihren E-Mail-Posteingang. Es ist damit davon auszugehen, dass sie lediglich gelegentliche geschäftliche Arbeiten von zuhause ausführten, den grössten Teil ihrer Arbeit jedoch unterwegs oder am Geschäftsort erledigten, wo sie zumindest über mobile Arbeitsplätze verfügten. Wie die Vorinstanz bereits zutreffend ausführte, sind damit zwar die üblichen Kosten für mobile Kommunikationsmittel (Notebooks, Tablets, Smartphones sowie diesbezügliche Betriebskosten wie Handy- und Internetabo) geschäftsmässig begründet und entsprechend abzugsfähig. Die Notwendigkeit eines "Home Offices" ergibt sich hieraus jedoch nicht. Die Pflichtige hat sodann auch nicht substantiiert dargelegt, weshalb die Ablage "vertraulicher Dokumente" die Anmietung von Räumlichkeiten am Wohnsitz der Pflichtigen erfordern sollte, zumal der Vorinstanz zuzustimmen ist, dass Dokumente von geschäftlicher Wichtigkeit in der Regel am Geschäftssitz aufzubewahren sind, damit sie allen Geschäftsleitungsmitgliedern zugänglich bleiben. Weiter sind die angemieteten Räumlichkeiten im Mietvertrag nicht näher umschrieben worden, wodurch die Abgrenzung zu den privat genutzten Räumen erschwert und eine Weiternutzung zu privaten Zwecken grundsätzlich möglich ist. Die Räumlichkeiten wurden zudem vor Abschluss der Mietverträge privat genutzt bzw. waren Bestandteil der Wohnräume der Anteilseigner. Auch dies legt nahe, dass eine effektive Umnutzung als Geschäftsräumlichkeit nicht oder höchstens beschränkt stattgefunden hat. Damit erscheint aber auch unklar, welche relevanten Mehrkosten den Anteilseignern erwachsen sind und welchen konkreten Mehrwert die Anmietung der Heimarbeitsplätze für die Pflichtige brachte – bzw. welche angemessene Gegenleistung sie für den entrichteten Mietzins erhielt. Zudem wurden lediglich bei den Anteilseignern Home Offices angemietet, während von den übrigen Mitarbeitern Präsenz am Arbeitsort bzw. mobile Erreichbarkeit als ausreichend erachtet wurde. Dies indiziert bereits, dass die Beteiligungsverhältnisse und nicht geschäftsmässige Erfordernisse ausschlaggebend für die Anmietung waren, zumal die Pflichtige wenig überzeugende Argumente für die Differenzierung zwischen Anteilseignern und übrigen Mitarbeitern vorbringt: So ist üblicherweise gerade bei operativ tätigen Geschäftsleitungsmitgliedern eine erhöhte Präsenz am Geschäftsort wichtig, weshalb die entgeltliche Einrichtung von Heimarbeitsplätzen primär der Bequemlichkeit und persönlichen Präferenzen der Anteilseigner, nicht aber den Interessen der Pflichtigen zugeeignet haben dürfte. Ein Anteilseigner wohnte zudem zu Beginn der Anmietung der Heimarbeitsplätze noch in J und damit lediglich rund 15 Autominuten vom Geschäftssitz der Pflichtigen entfernt. Geht man aber im Sinn obenstehender Ausführungen davon aus, dass die Anteilseigner ohnehin stets mobil erreichbar sein mussten, nur gelegentlich zuhause arbeiteten, am Geschäftsort genügend freie Arbeitsplätze vorhanden waren und eine private Weiternutzung der angemieteten Heimarbeitsplätze zumindest vertraglich nicht ausgeschlossen war, ist nicht ersichtlich, inwiefern die Pflichtige von den angemieteten Räumlichkeiten objektiv profitieren konnte. Damit besteht aber ein offensichtliches Missverhältnis zwischen dem vereinbarten Mietpreis und dem tatsächlichen Nutzen für die Gesellschaft und die geschäftsmässige Unbegründetheit ist zu vermuten. Es wäre in dieser Situation an der Pflichtigen gelegen, durch eine substantiierte Sachdarstellung die geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Mietaufwands darzulegen und insbesondere auch

darzulegen, weshalb die offensichtlich vorhandenen mobilen Arbeitsplattformen der Anteilseigner (und der vorhandene fixe Arbeitsplatz für den CEO) den geschäftlichen Erfordernissen nicht genügt haben sollten. Damit ist der geltend gemachte Mietaufwand für die Heimarbeitsplätze in Höhe von Fr. ... (4 x 12 x Fr. ...) pro Steuerperiode vollständig aufzurechnen, zumal der für eine mobile Erreichbarkeit teilweise allenfalls berechnete und im Mietaufwand mitenthaltene "Anteil Infrastruktur" eine bereits anderweitig in Abzug gebrachte Pauschalvergütung für die Internetnutzung mitenthält. 4. 4.1 4.1.1

Rückstellungen sind gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b StG aufzurechnen, wenn sie geschäftsmässig unbegründet sind. Die steuerliche Anerkennung von Garantierückstellungen setzt voraus, dass eine gesetzliche, vertragliche oder aus kaufmännischer Gepflogenheit herrührende Verpflichtung zur Mängelbeseitigung besteht und mit der Erbringung der entsprechenden Leistung ernsthaft zu rechnen ist (RB 1983 Nr. 47, vgl. auch Art. 63 Abs. 1 DBG). Die Höhe der steuerlich abzugsfähigen Rückstellungen bemisst sich hierbei entweder am Betrag bereits hängiger Schadensfälle oder aus den Erfahrungszahlen vorangegangener Geschäftsjahre, wenn in einem Unternehmen regelmässig Garantieleistungen zu erbringen sind (vgl. auch Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1 OR). Allfällige Versicherungsleistungen Dritter oder Garantieleistungen von Lieferanten sind dabei mildernd zu berücksichtigen. Umsatzbezogene Pauschalen wären sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch im harmonisierten kantonalen Steuerrecht zulässig (BGr, 29. September 2008, 2C_553/2007, E. 2.1), werden in der Zürcher Praxis jedoch lediglich im baugewerblichen Bereich anerkannt (vgl. Richner et al. § 64 StG N. 124; Markus Reich/Marina Züger in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 29 DBG N. 16; Jürg Altdorfer/Fabian Duss/Michael Felber, Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, ASA 83 [2014/2015], S. 539 f.). 4.2 4.2.1 Die Pflichtige hat in den Erfolgsrechnungen 2010 und 2011 neue Garantierückstellungen in Höhe von Fr. ... bzw. Fr. ... verbucht, wodurch sich die Garantierückstellungen auf insgesamt Fr. ... (per Ende 2010) bzw. Fr. ... (per Ende 2011) erhöht haben sollen. Gemäss der Pflichtigen sollen die gesamten verbuchten Garantierückstellungen 5 % des Jahresumsatzes entsprechen. Da pauschale Rückstellungen ausserhalb des baugewerblichen Bereichs praxismässig nicht anzuerkennen sind, ist deren steuermindernde Berücksichtigung jedoch nur insoweit möglich, als dass deren geschäftsmässige Begründetheit konkret nachgewiesen wird. 4.2.2 Anlässlich einer steueramtlichen Buchprüfung betreffend die Geschäftsjahre 2010 und 2011 konnten keine konkreten Garantiefälle aufgezeigt werden. Die Pflichtige hat es sodann auch im nachfolgenden Auflageverfahren versäumt, konkrete Garantiefälle in den fraglichen Steuerperioden nachzuweisen und entsprechende schriftliche Mängelrügen ihrer Kundschaft einzureichen. Sie begründet ihre Säumnis damit, dass in ihrer Branche Mängel üblicherweise telefonisch gerügt würden, dass sie ihre Garantieleistungen gegenüber den Kunden kulant, unbürokratisch und schnell beheben wolle und dass sie deshalb keine schriftlichen Rügen verlange. Stattdessen versuchte die Pflichtige die geschäftsmässige Begründetheit der getätigten Garantierückstellungen mittelbar nachzuweisen. Hierzu reichte sie einen Muster-Rahmenvertrag (Version 25. Juni 2014) und Beispiele konkreter Rahmenverträge, im Wesentlichen kundenbezogene Aufstellungen über per 2011 bzw. 2012 "nicht fakturierte Leistungen" samt Rechnungsdetails , eine tabellarische Zusammenstellung von zwischen Juli 2012 und September 2014 ausgeführten Arbeiten sowie Auflistung en der 2011 insgesamt und für das " Projekt D " im speziellen aufgewendeten "K-Stunden" ein. 4.2.3 Die eingereichten Unterlagen sind jedoch allesamt

nicht geeignet, den Umfang vertraglicher Garantieleistungen nachzuweisen oder die hierfür getätigten Rückstellungen zu plausibilisieren: 4.2.3.1 Der eingereichte Muster-Rahmenvertrag hält in Ziff. 8.1 fest, dass die Pflichtige innert 180 Tage nach Abnahme der Realisierungsdienstleistungen (bzw. 1 Jahr für den Jahresabschluss) schriftlich gerügte und zweckdienlich dokumentierte, nachvollziehbare Mängel auf eigene Kosten nachbessert. Des Weiteren werden gewisse Minderungs- und Rücktrittsrechte vorgesehen, falls eine Nachbesserung misslingt. Es ist unklar, inwieweit bereits in den strittigen Steuerperioden entsprechende Garantiebestimmungen (regelmässig) zur Anwendung gelangten, datiert die in den Akten liegende Version des Muster-Rahmenvertrags doch auf den 25. Juni 2014, wenngleich auch ein konkreter Rahmenvertrag aus dem Jahr 2010 eingereicht wurde. Aber selbst wenn die Pflichtige – wie von ihr behauptet – bereits in den strittigen Steuerperioden regelmässig entsprechende Garantiebestimmungen in ihre Verträge aufgenommen haben sollte, weisen diese lediglich eine vertragliche Grundlage, jedoch noch keinen tatsächlichen Garantierückstellungsbedarf nach. Die Pflichtige sieht in Ziff. 8.1 ihres Muster-Rahmenvertrags (Version vom 25. Juni 2014) und in Ziff. 11.3 des eingereichten Rahmenvertrags mit der C AG vom 3. Februar 2010 sodann selbst vor, dass Garantiemängel schriftlich zu rügen und durch den Kunden zweckdienlich zu dokumentieren sind, womit es ihr möglich sein müsste, ihre konkreten Garantiefälle entsprechend zu belegen. Ihre Behauptung, auf schriftliche Rügen jeweils verzichtet zu haben, erscheint damit unglaublich und widerspricht ihren eigenen rahmenvertraglichen Vorgaben. Zudem dürften sich auch ihre jeweiligen Kunden kaum mit einer mündlichen Rüge begnügt haben, haben diese doch ebenfalls ein immanentes Interesse, sich zu Beweis Zwecken schriftlich abzusichern und z. B. die Einhaltung von Garantiefristen zu dokumentieren. Selbst wenn einzelne Kunden entgegen den rahmenvertraglichen Vorgaben lediglich mündliche Rügen erhoben haben sollten, wären zumindest schriftliche Telefon- und Aktennotizen der Pflichtigen zu den (mündlich) gerügten Mängeln zu erwarten: Deren hinreichende Dokumentation dürfte gerade in der IT-Branche zum Standard gehören, ist eine solche doch bereits zur Vermeidung zukünftiger Garantiefälle und zur Koordination innerhalb einer arbeitsteiligen Unternehmung unerlässlich. Der Umstand, dass die Pflichtige dennoch keinerlei konkreten Mängelrügen vorzulegen vermochte, indiziert damit bereits das Fehlen entsprechender Garantiefälle und eines entsprechenden Rückstellungsbedarfs. 4.2.3.2 Die zum mittelbaren Nachweis erbrachter Garantieleistungen eingereichte tabellarische Zusammenstellung von zwischen Juli 2012 und September 2014 ausgeführten Arbeiten betrifft die vorliegend nicht im Streit stehende Zeitperiode vom 18. Juli 2012 bis zum 22. August 2014. Da die rahmenvertragliche Garantiefrist der Pflichtigen grundsätzlich nur 180 Tage nach Abnahme betrug, dürften die gemäss der Zusammenstellung ausgeführten Arbeiten in der Regel keine Garantierückstellungen in den Steuerperioden 2010 und 2011 ausgelöst haben. Aus der tabellarischen Zusammenstellung geht zudem nicht hervor, ob es sich bei den ausgeführten Arbeiten um vertraglich vereinbarte Garantieleistungen oder um bereits pauschal bzw. nach Aufwand abgegoltene Wartungs-, Entwicklungs- und Supportkosten handelt. Auf Letzteres deuten zumindest die intern verwendeten Labels ("maintenance", "deployment", "support" usw.) hin. 4.2.3.3 Auch die Aufstellungen über per 2011 bzw. 2012 "nicht fakturierte Leistungen" betreffen angesichts der kurzen Garantiefristen der Pflichtigen nur teilweise die hier zur Beurteilung stehenden Steuerperioden 2010 und 2011. Nicht fakturierte Leistungen können insbesondere aber auch nicht mit Garantieleistungen gleichgesetzt werden. Werden dem Kunden Leistungen nicht fakturiert, kann dies im IT-Geschäft vielmehr auch andere

Gründe haben: Wie die Vorinstanz zutreffend ausführte, gehören Testläufe und Fehlerbehebungen bei der Entwicklung und Implementierung von Softwarelösungen zur normalen Erfüllung des jeweiligen Kundenauftrags. Entsprechende Leistungen werden dem IT-Dienstleister pauschal oder nach Aufwand vergütet. Bei Vereinbarung einer pauschalen Vergütung werden die Kosten für Fehlerbehebungen dem Kunden nicht mehr (zusätzlich) nach Aufwand in Rechnung gestellt, woraus nicht fakturierte Leistungen resultieren können, welche nicht im Zusammenhang mit Garantieleistungen stehen. Die Pflichtige hat zwar Rechnungsdetails vorgelegt, aus welchen die von ihr ausgeübten und dem Kunden nicht verrechneten Tätigkeiten näher spezifiziert werden. Ob es sich aber um Garantieleistungen oder bereits pauschal vergütete Posten handelt, geht auch aus diesen Rechnungsdetails nicht hervor. Die verwendeten Beschreibungen – wie z. B. "Customizing", "Entwicklung", "Anpassungen", "Testing", "Vorstellungsmeting Monitoring", "Vorbereiten Meeting Mittwoch, Durcharbeiten Themenpunkte mit Kunde für Offerte" – deuten allerdings eher auf Vorbereitungsarbeiten, Anpassungen an Kundenwünsche und übliche Entwicklungs- und Implementierungsarbeiten denn auf Garantieleistungen hin. Die eingereichten Aufstellungen über nicht fakturierte Leistungen sind damit weder zum Nachweis, noch zur Plausibilisierung des tatsächlichen Garantierückstellungsbedarfs geeignet. 4.2.3.4 Ebenso wenig lassen die eingereichten Auflistungen der allgemein und für das Projekt D im Speziellen aufgewendeten "K-Stunden" Rückschlüsse auf den geltend gemachten Garantierückstellungsbedarf zu. Bei "K" handelt es sich um ein von der Pflichtigen entwickeltes Zeit- und Spesenerfassungsprogramm, bei welchem zahlreiche Garantie- und Kulanzarbeiten angefallen sein sollen. Die für dieses Projekt aufgelisteten Arbeitsstunden werden als "G.Arbeit" bezeichnet, was möglicherweise für "Garantie-Arbeiten" stehen könnte. Die näheren Beschreibungen unter der Rubrik "Projekttext" (z. B. "Coding + Implementation", "Projekt Management", "Infrastructure") deuten allerdings nicht auf Garantiarbeiten hin. Auch fehlen Angaben zur Art der geleisteten Garantiarbeiten und insbesondere auch jegliche Dokumentation entsprechender Mängelrügen, wie sie nach den mustervertraglichen Vorgaben der Pflichtigen und üblichen Geschäftsusancen zu erwarten gewesen wären. Die Pflichtige räumte zudem mit Eingabe vom 30. April 2013 ein, den spezifischen Anteil der Garantie- und Kulanzarbeiten aus der Kostenstelle "K" nicht herausfiltern zu können, weshalb die aufgelisteten Stunden selbst nach Darstellung der Pflichtigen auch einen freiwillig erbrachten Kulanzanteil enthält. Somit ist nicht ersichtlich, inwiefern die pauschale Schätzung der Pflichtigen mit den hierzu nachgereichten Unterlagen in Zusammenhang zu bringen ist. 4.2.3.5 Die Pflichtige konnte sodann auch keine Erfahrungszahlen vorangegangener Geschäftsjahre vorweisen, vielmehr basierten bereits die bis und mit 2009 gebildeten Rückstellungen auf (praxisgemäss eigentlich nicht anerkennungsfähigen) Pauschalrückstellungen. 4.2.4 Wird auf eine hinreichende Dokumentation von Garantiefällen verzichtet, hat die steuerpflichtige Person die Folgen der daraus resultierenden Beweislosigkeit grundsätzlich selbst zu tragen. Die steuerrechtliche Praxis hat vereinzelt aber auch ungewisse Garantierückstellungen nach pflichtgemässen Ermessen geschätzt, obwohl es sich hierbei eigentlich um eine durch den Pflichtigen nachzuweisende steuermindernde Tatsache handelt (vgl. VGr, 15. November 2006, SB.2006.00046). Da die Zürcher Praxis es aber ausserhalb des baugewerblichen Bereichs ablehnt, Garantierückstellungen pauschal anhand des Umsatzes abzuschätzen, setzt eine diesbezügliche Ermessenstaxation auch eine hinreichende Sachdarstellung der steuerpflichtigen Person hinsichtlich der Schätzungsgrundlage voraus, welche sich nicht in

Allgemeinplätzen zu branchenüblichen Garantieleistungen erschöpfen darf. Von einer Ermessenstaxation ist vorliegend abzusehen, da es der Pflichtigen möglich und zumutbar gewesen wäre, ihren Rückstellungsbedarf durch Vorlage entsprechender schriftlicher Mängelrügen zu belegen. Zudem ist ihre Sachdarstellung nicht geeignet, eine taugliche Schätzungsgrundlage zu liefern, weshalb eine ermessensweise Festsetzung des geschäftsmässig begründeten Garantierückstellungsbedarfs auf einen von der Zürcher Praxis ausserhalb des baugewerblichen Bereichs nicht akzeptierten Pauschalabzug hinauslaufen würde (vgl. auch die allgemeinen Ausführungen in E. 2.1 vorstehend). Damit ist der vorinstanzliche Entscheid auch bezüglich der (vollständigen) Aufrechnung der 2010 und 2011 vorgenommenen Garantierückstellungen zu bestätigen.

E. 5

.00 028) betreffen dieselbe Pflichtige sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147). 1.3 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im vorinstanzlichen Verfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (vgl. BGE 131 II 548 E. 2).

E. 5.1

Die Pflichtige sponserte per 2010 und 2011 den Sportverein E mit jeweils Fr. Für diesen Betrag erhielt sie zwei Sitzplätze auf der VIP-Tribüne in der Kategorie VIP-Mitte und die Mitgliedschaft beim "L-Club", welcher für seine Mitglieder verschiedene Anlässe organisiert. Weiter ist sie Mitglied des "M-Club" des Sportvereins E mit Anrecht auf zwei weitere Sitzplätze auf der VIP-Tribüne sowie der Teilnahme an diversen Club-Events, wofür sie dem Sportverein E per 2010 Fr. ... und per 2011 Fr. ... überwies.

E. 5.2

Die Vorinstanz erachtete die Mitgliedschaft im "L-Club" für geschäftsmässig begründet, da die mit der Mitgliedschaft verbundenen Sitzplätze im VIP-Bereich für Networkingzwecke einsetzbar seien. Hingegen erachtete es die Mitgliedschaft im "M-Club" weitgehend als blosses Mäzenatentum ohne konkrete Gegenleistung und nur insoweit als geschäftsmässig

begründet, als die Pflichtige damit zwei weitere Sitzplätze im VIP-Bereich erhielt. Dies wäre zum jährlichen Preis von Fr. ... aber auch ohne Mitgliedschaft im "M-Club" möglich gewesen. Bis auf den Preis der (zusätzlichen) beiden Sitzplätze rechnete die Vorinstanz deshalb die Kosten des "M-Clubs" auf. Das kantonale Steueramt schloss sich der steuerrekursgerichtlichen Auffassung an, womit noch die Aufrechnung von Fr. ... (Fr./ Fr. ...) bzw. Fr. ... (Fr./ Fr. ...) bezüglich der Mitgliedschaft im "M-Club" strittig ist. Ferner rechnete das kantonale Steueramt auch noch einen Privatanteil an den Sitzplätzen bei den geltend gemachten Reise- und Repräsentationsspesen auf (vgl. hierzu E. 5.6 und E. 6 nachstehend).

E. 5.3

Der von der Pflichtigen geltend gemachte Aufwand für die Mitgliedschaft beim "M-Club" entspricht (abgerundet) dem mit dem Sportverein E vertraglich vereinbarten Mitgliederbeitrag: So beträgt der übliche jährliche bzw. saisonale Mitgliederbeitrag Fr. ..., wobei die Pflichtige in der Saison 2009/2010 (1. Mai 2009 bis 30. April 2010) aufgrund eines Einstiegsrabatts lediglich Fr. ... für die Mitgliedschaft im "M-Club" zu entrichten hatte. Bei periodengerechter Abgrenzung waren in der Steuerperiode 2010 damit Fr. ... (Fr. ... x ■ [Jahr] + Fr. ... x ■ [Jahr]) und in der Steuerperiode 2011 Fr. ... für die Mitgliedschaft beim "M-Club" aufzuwenden.

E. 5.4

Zuwendungen für sportliche, soziale oder kulturelle Zwecke stellen geschäftsmässig begründete Aufwendungen dar, sofern diese Kosten mindestens einen indirekten Werbeeffect erzielen und in der Absicht erfolgen, konkrete Öffentlichkeitsarbeit zur Imagepflege der steuerpflichtigen Person zu betreiben (StE 1997 B 72.14.2 Nr. 19; Richner et al., § 64 StG N. 158). Entscheidend ist damit grundsätzlich der (Werbe-)Auftritt nach aussen, gegenüber der Werbezielgruppe der steuerpflichtigen Person (vgl. StE 1997 B 72.14.1 Nr. 16). Bei fehlendem Aussenauftritt kann ein positiver Werbeeffect sodann damit erzielt werden, dass die steuerpflichtige Person Zugang zu Sponsorvereinigungen (Memberclubs) erhält, in welchen sie geschäftliche Beziehungen pflegen (Networking) oder Lobbyarbeit für ihre geschäftlichen Ziele betreiben kann (restriktiver wohl aber StE 1997 B 72.14.1 Nr. 16). Hierzu ist aber zu fordern, dass die Sponsorenvereinigung eine Mitgliederzusammensetzung aufweist, welche für entsprechendes Networking oder entsprechende Lobbyarbeit überhaupt geeignet ist, indem z. B. überproportional viele potenzielle Kunden oder geschäftsrelevante Entscheidungsträger in der entsprechenden Sponsorenvereinigung konzentriert sind. Dies ist bei einer Sponsorenvereinigung ohne relevante Bezüge zum Tätigkeitsbereich der steuerpflichtigen Person in der Regel zu verneinen. Weiter müssen die aufgewendeten Werbemittel in einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zur Unternehmensgrösse stehen, ebenso zu Art und Umfang des Adressatenkreises für Werbemassnahmen. Sprengen sie diesen Rahmen, so liegt die Vermutung nahe, die Aufwendungen verfolgten nicht Ziele des Unternehmens, sondern solche von Mitgliedern der Geschäftsleitung oder diesen nahestehender Personen, sodass sie nicht mehr als geschäftsmässig begründet zu würdigen wären (StE 1997 B 72.14.1 Nr. 16).

E. 5.5

Die Mitgliedschaft im "M-Club" ist mit keinem nennenswerten Aussenauftritt der Pflichtigen verbunden und dient primär der Beziehungspflege innerhalb des "M-Clubs" und

den damit verbundenen exklusiven Veranstaltungen. Die Pflichtige führt in ihrer Beschwerde sodann auch aus, dass der für die Abzugsfähigkeit von Sponsoringaufwendungen erforderliche positive Werbeeffect konkret darin bestehe, dass die Mitgliedschaft im "M-Club" dem Networking diene und ihr exklusiven Zugang zu diversen wichtigen Entscheidungsträgern und potenziellen Kunden ermögliche. Die im IT-Bereich tätige und im Kanton Zürich domizilierte Pflichtige weist aber weder zu G noch zum gesponsorten Sport besondere Bezüge auf, wenngleich einzelne Geschäftskunden aus dem Raum G stammen oder Bezüge zum Sportverein E aufweisen. Es ist nicht ersichtlich, weshalb gerade eine Sponsorenvereinigung für den Sportverein E ihr Geschäftskontakte für Lobbyarbeit oder Networking vermittelt sollte. Das sportnahe Umfeld des "M-Clubs" bietet der Pflichtigen auch keine geeignete Bühne, ihr sportfremdes Kerngeschäft allfälligen Gesprächspartnern zu präsentieren. Der blosser Umstand, dass der "M-Club" eine überschaubare und exklusive Anzahl Mitglieder aufweist, mit welchen die Pflichtige auch bereits einzelne Geschäfte abschliessen konnte, reicht für die geschäftsmässige Begründetheit der hierfür aufgewendeten (erheblichen) Mittel nicht aus. Zwar setzt die Entrichtung der Mitgliedsgebühr im "M-Club" eine gewisse Finanzstärke des jeweiligen Sponsors voraus, ansonsten ist der Mitgliederkreis des "M-Clubs" jedoch keineswegs speziell auf den potenziellen Kundenkreis der Pflichtigen zugeschnitten. Aufgrund der unspezifischen Zusammensetzung des "M-Club" ist sodann davon auszugehen, dass die darin vermittelten Geschäfte auf blossen Zufallkontakten basieren und nicht Teil einer objektiv nachvollziehbaren, geschäftsmässig begründbaren Akquisitionsstrategie sind. Die hierfür beweispflichtige Pflichtige hat insbesondere nicht hinreichend substantiiert, inwiefern ihr gerade ihre Mitgliedschaft beim "M-Club" konkrete Aufträge vermittelt haben soll. Der Umstand, dass einzelne Entscheidungsträger von Geschäftspartnern zufälligerweise ebenfalls in derselben Sponsorenvereinigung verkehrt haben (könnten) und dort auch Geschäftliches besprochen wurde, reicht hierzu nicht aus.

E. 5.6

Die geschäftsmässige Begründetheit der (teilweise aus der Mitgliedschaft im "L-" bzw. "M-Club" resultierenden) vier Sitzplätze im VIP-Bereich wurde von der Vorinstanz sodann grundsätzlich nicht bestritten. Dem ist zuzustimmen, soweit diese auch tatsächlich zur Kontaktpflege mit potenziellen Kunden und Entscheidungsträgern zum Einsatz gekommen sind und nicht von den Anteilseignern oder diesen nahestehenden Personen rein privat benutzt wurden. Die eingereichten Konsumationsbelege in der F-Arena in G haben allerdings ganz überwiegend Tage betroffen, in welchen die Pflichtige gemäss eigenen Angaben überhaupt keine Geschäftspartner als Gäste auf ihren VIP-Plätzen empfangen, gleichwohl aber Spiele des Sportvereins E stattgefunden haben. Die Behauptung der Pflichtigen, dass sämtliche Konsumationen der Kundenpflege und -akquirierung gedient hätten, erscheint damit ebenso wenig glaubhaft wie die Annahme, dass die Sitzplätze während dieser Zeit ausschliesslich geschäftlich genutzt worden sind. Da die Pflichtige ansonsten nicht weiter substantiiert hat, in welchem geschäftlichen Zusammenhang diese Konsumationen erfolgt sind, ist auch eine private Nutzung der VIP-Sitzplätze anzunehmen. Dies erst recht, da grössere Sponsorevents meist nicht an Spieltagen stattfinden und die Pflichtige in ihrer Eingabe vom 30. April 2013 auch nicht behauptet, dass die Konsumationen ausserhalb des Kontextes eines konkreten Matches stattgefunden hätten. Es erscheint damit bereits eher wohlwollend, wenn die Vorinstanz die Kosten der Mitgliedschaft im "L-Club" und von zwei zusätzlichen Sitzplätzen im VIP-Bereich gleichwohl als überwiegend geschäftsmässig begründet erachtet hat und lediglich einen

relativ bescheidenen Privatanteil ausgeschieden hat (vgl. E. 6 nachstehend). Die vorinstanzlich vorgenommene Aufrechnung beim Werbeaufwand (Sport-Sponsoring) der Pflichtigen ist damit zu bestätigen.

E. 6.1

Steuermindernd geltend gemachte Reise- und Repräsentationsspesen sind sowohl hinsichtlich ihres Umfangs als auch hinsichtlich ihrer geschäftsmässigen Begründetheit grundsätzlich durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen. Werden entsprechende Nachweise nicht erbracht und bleibt die Höhe der Aufwendungen ungewiss, ist eine Ermessenstaxation vorzunehmen, wenn zumindest erwiesen ist, dass entsprechende Aufwendungen entstanden und geschäftsmässig begründet sind (vgl. E. 2.1 vorstehend). Eine (Teil-) Ermessenseinschätzung kann gemäss § 140 Abs. 2 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Die Begründung hat innert der gesetzlichen Einsprachefrist von 30 Tagen nach Zustellung des Taxationsentscheids zu erfolgen. Als gesetzliche Frist kann die Einsprachefrist weder erstreckt noch verlängert werden (vgl. § 12 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Die gesetzlich geforderte Begründung der Einsprache gegen eine (Teil-) Ermessenseinschätzung stellt eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die (diesbezügliche) Einsprache nicht eingetreten wird (vgl. BGr, 22. Juni 2011, 2C_203/2011 E. 3. 1).

E. 6.2

Die Pflichtigen machten in den zur Beurteilung stehenden Steuerperioden Reise- und Repräsentationsspesen in Höhe von insgesamt Fr. ... (2010) bzw. Fr. ... (2011) geltend. Im Auflageverfahren wies der Revisor darauf hin, dass gemäss genehmigtem Spesenreglement der Pflichtigen bei Repräsentationsausgaben grundsätzlich Zurückhaltung zu üben sei, die anfallenden Kosten stets durch das Geschäftsinteresse gedeckt sein müssten und auf den Rechnungen folgende Angaben zu vermerken seien: Name aller anwesenden Personen, Name und Ort des Lokals, Datum der Einladung sowie Geschäftszweck der Einladung. Da die Pflichtige in Bezug auf ihre Konsumationen bei der H AG in der F-Arena des Sportvereins E in G zunächst lediglich Sammelrechnungen (Monatskontoauszüge) vorlegen konnte, in welcher weder das jeweilige Konsumationsdatum noch weitere gemäss genehmigten Spesenreglement erforderliche Angaben enthalten waren, wurde die Pflichtige zur Einreichung von Einzelbelegen mit detaillierten Angaben gemäss Spesenreglement aufgefordert. Nachdem die einverlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht innert Frist eingereicht wurden, wurde die Pflichtige diesbezüglich nach pflichtgemässem Ermessen eingeschätzt, wobei ihr jeweils Fr. ... pro Geschäftsjahr aufgerechnet wurden. Wie sich aus der Begründung zum Einschätzungsentscheid vom 13. Dezember 2013 ergibt, beinhaltet diese Aufrechnung nicht nur einen Teil der geltend gemachten Aufwendungen für Konsumationen bei der H AG, sondern auch einen Privatanteil für die Sitzplätze in der F-Arena.

E. 6.3

Die Pflichtige räumt ein, dass für die Rechnungen der H AG keine Einzelbelege vorhanden waren. Hierzu wäre sie aber sowohl aufgrund des genehmigten Spesenreglements als auch aufgrund ihrer buchhalterischen Dokumentationspflicht verpflichtet gewesen. So haben Steuerpflichtige zur Nachvollziehbarkeit der getätigten Buchungen insbesondere auch die

zugrundeliegenden Urbelege aufzubewahren (Belegprinzip, vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und Abs. 3 OR). Ein Teil der Konsumationen in der F-Arena und ein Teil der Nutzung der Sitzplätze in der F-Arena erfolgten zwar unbestrittenermassen geschäftsmässig begründet. Aufgrund der fehlenden Einzel- bzw. Urbelege und der fehlenden Angaben zu den Konsumationen musste aber ein geschäftsmässig nicht begründeter Privatanteil nach pflichtgemässen Ermessen geschätzt und aufgerechnet werden. Eine Pflicht der Steuerbehörde, die fehlenden Belege direkt bei der H AG einzuverlangen, bestand entgegen der Ansicht der Pflichtigen nicht: Eine solche besteht allenfalls gegenüber bescheinigungspflichtigen Dritten (insbesondere Arbeitgeber, vgl. hierzu Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75 [2006/2007], S. 198]), nicht aber gegenüber gewöhnlichen Kreditoren und Debitoren der steuerpflichtigen Person. Da die Pflichtige ihre Dokumentations- und Aufbewahrungspflicht schuldhaft missachtet hatte und nur deshalb im Steuerveranlagungsverfahren ihren Mitwirkungspflichten nicht mehr fristgerecht nachkommen konnte, muss nicht geklärt werden, ob für die aus einer Ermessenstaxation folgenden Rechtsnachteile nach Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG (Einsprache nur mit Begründung, Beweismittelnennung und nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit) auch ein schuldhaftes Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person erforderlich ist (vgl. hierzu Richner et al., § 139 StG N. 44b). Es erfolgte damit zu Recht eine (Teil-)Ermessenstaxation, wobei darauf hinzuweisen ist, dass auch das Fehlen der Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation innerhalb der Einsprachefrist hätte substantiiert gerügt werden müssen.

E. 6.4

Die Pflichtige hat ihre Einsprache erst nach Ablauf der Einsprachefrist begründet. In Bezug auf die nach pflichtgemässen Ermessen vorgenommene Aufrechnungen im Bereich der Reise- und Repräsentationskosten bzw. die damit im Zusammenhang stehenden Privatanteile an den Sitzplatzkosten in der F-Arena hätte die Steuerbehörde damit überhaupt nicht auf die Einsprache eintreten dürfen. Da es sich bei der Einsprachefrist um eine gesetzliche Frist handelt, hätte der Pflichtigen diesbezüglich auch keine Fristverlängerung zur Nachreichung einer Einsprachebegründung eingeräumt werden dürfen. Aus dem Umstand, dass ihr die Steuerbehörde gleichwohl eine solche Fristverlängerung bewilligt hat, kann die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten ableiten: So war ihr offenkundig bewusst, dass sie bezüglich der nicht nachgewiesenen Reise- und Repräsentationskosten nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt wurde (vgl. die Einsprachebegründung vom 22. April 2014, Ziff. 26). Für den Schutz allfälligen Vertrauens in die gewährte Fristverlängerung mangelt es zudem auch an einer Vertrauensbetätigung (vgl. hierzu allgemein Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli/Markus Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., Bern 2014, § 22 Rz. 12): So wurde der Pflichtigen die Fristverlängerung erst gewährt, nachdem die Einsprachefrist bereits abgelaufen war. Damit sind der Pflichtigen aus dem Vertrauen in die gesetzeswidrig gewährte Fristverlängerung keine Nachteile entstanden und ist auf ihre Beschwerde hinsichtlich der aufgerechneten Reise- und Repräsentationskosten in Höhe von Fr. ... p. a. (inklusive einem darin enthaltenen Privatanteil für die Sitzplätze) nicht einzutreten. Damit sind die Beschwerden abzuweisen, soweit auf diese einzutreten ist.

E. 7

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und Art. 144 Abs. 1 in

Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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