

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00029 vom 16. Mai 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-05-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00029

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00029 du 16 mai 2013

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00029 del 16 maggio 2013

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2012 und 01.01.-31.12.2013 | Aufrechnung von an eine Schwestergesellschaft bezahlten Honoraren und Lizenzgebühren als verdeckte Gewinnausschüttung / Verzicht auf Gewinnausscheidung an den Sitzkanton. [Die Pflichtige mit Sitz im Kanton M bezweckt die Erbringung von Steuerberatungsdienstleistungen. Sie ging mit ihrer Schwestergesellschaft, ebenfalls mit Sitz im Kanton M, einen "Managementvertrag" ein. Mangels Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der an die Schwestergesellschaft bezahlten Honorare wurden diese aufgerechnet. Im Einspracheverfahren wurden zudem an die Schwestergesellschaft bezahlte Lizenzgebühren aufgerechnet und die Honorare – anstatt der vollen Aufrechnung – nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt.] Nichteintreten auf den Antrag, es sei festzustellen, dass ein Doppelbesteuerungskonflikt vorliege (E. 2.2). Nichteintreten auf den Antrag auf mündliche Verhandlung (E. 2.3). Bestätigung der ermessensweisen Festsetzung des Honoraraufwands, da die Pflichtige es trotz Mahnung versäumte, dem kantonalen Steueramt die geforderten Auskünfte und Unterlagen, die zur Beurteilung der geschäftsmässigen Begründung der Zahlungen erforderlich gewesen wären, vollständig einzureichen (E. 5.4 f.). Die vor Verwaltungsgericht erstmals eingereichten Listen mit verrechneten Stunden können aufgrund des Novenverbots nicht berücksichtigt werden (E. 6.3). Die weiteren Beweisangebote haben im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht unberücksichtigt zu bleiben, da das Gericht einzig eine Rechtskontrolle unter Berücksichtigung des Novenverbots vorzunehmen hat (E. 6.4). Die handelsrechtliche Verbuchung der Honorare als Dienstleistungsentschädigung an die Schwestergesellschaft muss die Pflichtige aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips gegen sich gelten lassen. Eine nachträgliche Umqualifikation der Zahlungen an die Schwestergesellschaft in eine Salärzahlung an natürliche Personen ist nicht möglich (E. 6.7). Bestätigung der Aufrechnung der Lizenzgebühren, da die Pflichtige selbst Inhaberin der betroffenen Marke war (E. 7). Verweigerung der Ausscheidung eines Teils des Reingewinns in den Kanton M, da die Pflichtige dort keine ernsthafte, quantitativ bzw. qualitativ wesentliche Geschäftstätigkeit wahrgenommen hat (E. 8). Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2019.00029 Urteil der 2. Kammer vom 16. Dezember 2020 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Ersatzrichter Marco Greter, Gerichtsschreiberin Corinna Bigler. In Sachen A AG, vertreten durch B, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern

1.1.–31.12.2012 und 1.1.–31.12.2013, hat sich ergeben: I. Die Beschwerdeführerin A AG (nachfolgend: die Pflichtige) wurde 2006 unter früherer Firma mit anderem Zweck mit Sitz in J/ZH (c/o C, mit Domiziladresse in einer Anwaltskanzlei) gegründet. Alleinaktionär war C mit Wohnsitz in D/Kt. N. Im Jahr 2009 verlegte sie ihren Sitz nach E/Kt. M, änderte die Firma zunächst in X AG und bezweckte neu die Erbringung von Dienstleistungen aller Art, namentlich [...]. Am 2. Februar 2010 erfolgte die Umfirmierung in A AG. Am 1. September 2010 gründete C als einziger Gesellschafter und Geschäftsführer die Schwestergesellschaft I GmbH, die ihr Domizil an derselben Adresse in E/Kt. M wie die Pflichtige hatte. Am Gründungstag schloss die I GmbH mit der Pflichtigen eine als "Managementvertrag" bezeichnete schriftliche Vereinbarung ab. Darin wurde einleitend festgehalten, die A AG erbringe ...beratungs- und damit zusammenhängende Dienstleistungen für in- und ausländische Kunden. Bezüglich der neu gegründeten I GmbH wurde u. a. vermerkt, diese diene der Bündelung der Interessen der Inhaber der A AG. Gemäss Vereinbarung – die für beide Gesellschaften durch C unterzeichnet wurde – verpflichtete sich die I GmbH, für die Pflichtige im In- und Ausland Kunden zu gewinnen, die strategische Führung zu besorgen, das unternehmerische Risiko zu tragen, dafür besorgt zu sein, dass die Pflichtige über die notwendigen liquiden Mittel verfügt sowie ihr ein Nutzungsrecht am Namen und am Logo "A" einzuräumen. Die Entschädigung der I GmbH orientierte sich in pauschaler Weise an den Umsätzen bzw. am Reingewinn der Pflichtigen. Am 22. September 2010 liess die Pflichtige eine Zweigniederlassung an der F-Strasse 01 in J (Kt. ZH) eintragen, wo sie für ihre zahlreichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter Büroräumlichkeiten angemietet hatte. Die Schwestergesellschaft I GmbH schloss am 20. Oktober 2011 einen Mietvertrag über 288 Quadratmeter Mietfläche in der Liegenschaft G-Strasse 02 in E/Kt. M mit Mietbeginn ab 1. Januar 2012 ab. Per 20. März 2012 verlegten die Pflichtige und die I GmbH ihre statutarischen Sitze vom früheren Domizil in E/Kt. M an diese neue Adresse. Das kantonale Steueramt M veranlagte die Pflichtige am 30. September 2014 für die Steuerperiode 2012, unter Ausscheidung eines Reingewinnanteils von Fr. ... und eines Kapitalanteils von Fr. ... zugunsten des Kantons Zürich. Am 1. April 2015 übermittelte die Zürcher Steuerbehörde dem kantonalen Steueramt M die Ankündigung einer steueramtlichen Buchprüfung für die Steuerperioden 2012 und 2013. Der Revisor konzentrierte sich anlässlich der Buchprüfung einerseits auf die mit der Erbringung der Dienstleistung zusammenhängenden Kosten und andererseits auf die Grundlagen der Steuerauscheidung bzw. auf die Ermittlung des Orts der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen. In diesem Zusammenhang forderte er die Pflichtige mit detaillierter Auflage vom 21. Januar 2016 zur Einreichung weiterer Unterlagen und insbesondere zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der an die I GmbH bezahlten Fremdhonorare auf. Weil die Auflage nach Auffassung des Revisors nicht erfüllt worden war, erliess er am 8. März 2016 eine gleichlautende Mahnung, die er mit konkreten Hinweisen ergänzte. Nachdem das Antwortschreiben der Pflichtigen nach Auffassung des kantonalen Steueramts ungenügend ausfiel, wurden mit Entscheiden vom 4. Oktober 2016 der durch die I GmbH in Rechnung gestellte Honoraraufwand im Betrag von Fr. ... (für 2012) bzw. Fr. ... (für 2013) sowie übersetzte Darlehenszinsen als verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet und die interkantonale Steuerauscheidung angepasst. Dies führte zu einem steuerbaren Reingewinn im Kanton Zürich von Fr. ... (2012) bzw. Fr. ... (2013) und einem steuerbaren Kapital von Fr. ... (2012) bzw. Fr. ... (2013). Im Einspracheverfahren rechnete die Steuerkommissärin zusätzlich an die I GmbH bezahlte Lizenzgebühren in Höhe von Fr. ... (für 2012) bzw. Fr. ... (für 2013) auf, die sie als nicht geschäftsmässig begründet erachtete. Die Aufrechnung der an die I GmbH bezahlten

Honorare wurde im Rahmen einer Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen i.S.v. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) reduziert, indem die steuerlich akzeptierte Entschädigung mit Fr. ... pro Jahr geschätzt wurde. Für die Betriebsstätte in K/Kt. O wurde eine Steuerauscheidung vorgenommen, während auf eine Gewinnausscheidung in den Sitzkanton verzichtet wurde mit der Begründung, dass sich dort keine Arbeitsplätze von Angestellten der Pflichtigen befunden hätten. Mit Einspracheentscheiden je vom 2. Oktober 2017 setzte das kantonale Steueramt den steuerbaren Reingewinn auf Fr. ... (2012) bzw. Fr. ... (2013). Das steuerbare Kapital blieb unverändert. II. Der gegen den Einspracheentscheid erhobene Rekurs wurde vom Steuerrekursgericht am 26. Februar 2019 teilweise gutgeheissen. Die Aufrechnung der an die I GmbH bezahlten Honorare und Lizenzgebühren sowie der Verzicht auf eine Gewinnausscheidung mit dem Sitzkanton wurden bestätigt, wogegen die Aufrechnung von Zinsen fallen gelassen wurde. Die Pflichtige wurde unter Berücksichtigung einer zusätzlichen Steurrückstellung für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2012 mit einem steuerbaren Reingewinn im Kanton Zürich von Fr. ... (gesamter Reingewinn Fr. ...) und einem steuerbaren Kapital von Fr. ... (gesamtes Eigenkapital Fr. ...) und für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (gesamter Reingewinn Fr. ...) und einem steuerbaren Kapital von Fr. ... (gesamtes Eigenkapital Fr. ...) eingeschätzt. III. Mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht vom 29. April 2019 liess die Pflichtige die Aufhebung des Entscheids des Steuerrekursgerichts unter Kosten- und Entschädigungsfolge beantragen. Sie stellte Antrag auf die Festsetzung des für die Bestimmung der im Kanton Zürich steuerpflichtigen Quote massgebenden Reingewinns vor interkantonaler Steuerauscheidung für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2012 auf Fr. ... sowie für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2013 auf Fr. Überdies sei festzustellen, dass ein gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verstossender interkantonaler Doppelbesteuerungskonflikt vorliege, welcher letztendlich durch das Bundesgericht zu lösen sei. Mit Eventualantrag beantragte sie, der nach interkantonaler Steuerauscheidung steuerbare Teil des Reingewinns sei für die beiden Steuerperioden jeweils unter Berücksichtigung eines Präzipiums von 20 % des Reingewinns zugunsten des Kantons M festzusetzen, ohne zur Höhe des gesamten Reingewinns einen zahlenmässigen Antrag zu stellen. Schliesslich beantragte sie am Schluss der Beschwerdebegründung die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Die Kapitaleinschätzung wurde nicht angefochten. Mit Beschwerdeantwort vom 27. Mai 2019 beantragte das kantonale Steueramt Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete. Mit einer als Spontanreplik bezeichneten Eingabe vom 3. Juni 2019 – die der Gegenpartei am 4. Juni 2019 zur Kenntnisnahme zugestellt wurde – nahm der Vertreter der Pflichtigen Stellung zur steueramtlichen Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht 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. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Steuerrekursgerichts zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des

Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessenüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147) 1.2 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 Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150; bestätigt in BGE 131 II 548). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 beziehungsweise § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149).

E. 2.1

Mit dem betragsmässig bestimmten Hauptantrag wird die Festsetzung des für die Bestimmung der steuerpflichtigen Quote massgebenden Reingewinns vor Steuerauscheidung beantragt. In der Begründung sowie mit dem Eventualantrag wird beantragt, einen Teil des gesamten Reingewinns in den Sitzkanton M auszuschneiden. Der im Kanton Zürich steuerbare Reingewinn ist somit bestimmbar, weshalb auf die Beschwerde grundsätzlich einzutreten ist.

E. 2.2

Im Einschätzungsverfahren werden die Steuerfaktoren und der Steuertarif festgesetzt (§ 139 Abs. 1 StG). Gemäss § 57 Abs. 3 StG ist die Steuerauscheidung nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung vorzunehmen. Vor Verwaltungsgericht besteht nur dann ein Anspruch auf einen Feststellungsentscheid, wenn dafür ein schutzwürdiges Interesse geltend gemacht werden kann (RB 1996 N. 30). Gegen einen kantonalen Endentscheid kann Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes erhoben werden. Damit kann auch eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots gerügt werden (Art. 127 Abs. 3 BV). Die Pflichtige kann somit ihre Interessen mit den ordentlichen Rechtsmitteln wahren. Auf den Antrag, es sei festzustellen, dass ein Doppelbesteuerungskonflikt vorliege, ist daher nicht einzutreten.

E. 2.3

Vor Verwaltungsgericht besteht kein Anspruch auf eine mündliche Verhandlung (§ 148 Abs. 2 StG i.V.m. § 153 Abs. 4 StG und Art. 72 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Infolge Beschränkung auf die Rechtskontrolle und wegen der Geltung des Novenverbots (vgl. E. 1.1 f.) kann keine mündliche Verhandlung durchgeführt werden, weshalb auf den entsprechenden Antrag nicht einzutreten ist.

E. 3

Der Streit dreht sich zunächst um die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen und vom Steuerrekursgericht bestätigten Gewinnkorrekturen.

E. 3.1

Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 121 II 257 E. 4c/aa). Bei geldwerten Leistungen ist es grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Gelingt ihr dies nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. [anstelle vieler] BGr, 1. September 2009, 2C_265/2009, E. 2.4; BGr, 23. Juli 2009, 2C_76/2009, E. 2.2 mit Hinweis). Dabei ist im Zusammenhang mit sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen (dazu unten E. 3.3) freilich immerhin zu beachten, dass bei genügend durch die Steuerbehörde vorgebrachten Indizien, welche auf eine Unangemessenheit bei der Gegenleistung schliessen lassen, es dem Steuerpflichtigen obliegt, den Nachweis für seine gegenteilige Behauptung zu erbringen (BGr, 27. September 2019, 2C_343/2019, E. 5.2; BGr, 23. April 2019, 2C_49/2018, E. 4.2.4). Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten liegt es demgegenüber grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (BGr, 16. Juli 2013, 2C_273/2013 und 2C_274/2013, E. 3.3; vgl. etwa auch BGr, 4. Juli 2019, 2C_497/2018, E. 3.3).

E. 3.2

Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG unter anderem aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (Ziff. 1) sowie "allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses [zusammen], die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere ... [lit. a–d] offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte" (Ziff. 2 lit. e).

E. 3.3

Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich entreichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen bewusst Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1985 N. 42 = StE 1985 B 72.13.22 N. 4, mit Hinweisen). Wie das Steuerrekursgericht zutreffend erwogen hat, fallen darunter auch Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften, also an Gesellschaften, die von den gleichen Aktionären wie die Leistungserbringerin beherrscht werden. Leistung und Gegenleistung müssen nach der Rechtsprechung einem sog. Dritt- bzw. Fremdvergleich standhalten. Die Gesellschaft, welche mit einem Aktionär oder einer diesem nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, muss dies somit zu den Bedingungen tun, zu welchen sie es auch mit einem unabhängigen Dritten tun würde (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], ASA 77 [2008/2009], 673 mit Hinweisen).

E. 4.1

Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts hatte die Pflichtige am 1. September 2010 eine Vereinbarung mit der gleichentags neu gegründeten Schwestergesellschaft I GmbH abgeschlossen, wonach sich Letztere verpflichtete, für die Pflichtige im In- und Ausland Kunden zu gewinnen, die strategische Führung zu besorgen, das unternehmerische Risiko zu tragen, dafür besorgt zu sein, dass die Pflichtige über die

notwendigen liquiden Mittel verfügt sowie ihr ein Nutzungsrecht am Namen und am Logo "A" einzuräumen. Gemäss dieser Vereinbarung hatte die Pflichtige für Letzteres eine nach den Honorareinahmen bemessene pauschale Lizenzgebühr und für die übrigen Leistungen der I GmbH ein pauschales sog. Managementhonorar in Höhe des Reingewinns der Pflichtigen abzüglich einer Marge von 1,5 % des Honorarertrags (ohne Fremdleistungen) zu entrichten. Das von der Pflichtigen als Aufwand verbuchte pauschale Managementhonorar (ohne Lizenzgebühr) an die I GmbH belief sich im Geschäftsjahr 2012 auf Fr. ... und im Geschäftsjahr 2013 auf Fr. ..., mit der Folge, dass danach bei der Pflichtigen bloss noch ein relativ geringfügiger Reingewinn verblieb.

E. 4.2

Der steueramtliche Revisor hatte die Pflichtige mit detaillierter Auflage und – nach nicht gehöriger Erfüllung derselben – mit nachfolgender Mahnung u. a. zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der an I GmbH bezahlten Honorare mittels geeigneter Unterlagen aufgefordert. Er verlangte insbesondere konkrete Angaben zu den erbrachten – bzw. von der I GmbH bezogenen – einzelnen Dienstleistungen, den dafür eingesetzten Personen, zum verrechneten Zeitaufwand und zur Drittkonformität der erbrachten Dienstleistungen. Weiter forderte er u. a. Angaben zum Mietaufwand (mit Grundrissplänen) und zu den Arbeitsplätzen der Mitarbeitenden sowie zur Zuordnung der Kundenmandate zu den einzelnen Standorten. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts reichte die Pflichtige auf Auflage und Mahnung hin jedoch nur einen Teil der geforderten Angaben und Unterlagen ein. Insbesondere machte sie keine konkreten Angaben zu den erbrachten Dienstleistungen, sondern verwies im Wesentlichen auf den Managementvertrag und machte allgemein geltend, C und L hätten als Angestellte der I GmbH viele Arbeitsstunden für die Pflichtige geleistet. Nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts hatte die Pflichtige jedoch keine aussagekräftigen Angaben und Unterlagen zu den in den streitbetroffenen Jahren für die Pflichtige konkret erledigten Arbeiten eingereicht. Stattdessen verwies sie auf eine – nicht sie betreffende – Bestätigung des kantonalen Steueramts vom 28. Februar/24. März 2005, die sie als Muster-Ruling für Anwaltskanzleien bezeichnete. Darin wurde u. a. die steuerliche Behandlung des Übergangs einer – bisher von selbständigerwerbenden Anwälten geführten – Anwaltskanzlei in eine Kapitalgesellschaft sowie die Bestimmung der maximal zulässigen Salär- und Bonusbezüge für die an der Gesellschaft beteiligten Anwälte geregelt. Letzteres erfolgte durch die Festlegung einer Berechnungsmethode für den steuerpflichtigen Mindestgewinn der Kapitalgesellschaft.

E. 4.3

Nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts hatte die Pflichtige die ihr gestellten Fragen im Einschätzungsverfahren nur ungenügend beantwortet. Insbesondere habe es die in Steuersachen fachkundige Pflichtige versäumt, eine inhaltlich aussagekräftige Beschreibung der (steuerrelevanten) wahren Ereignisse abzugeben und sich im Wesentlichen darauf beschränkt, den wenig konkret gehaltenen Inhalt des Managementvertrags zu zitieren. Weiter sei offengeblieben, durch welche weiteren verbindlichen und justiziablen Verpflichtungen die I GmbH das mit der Entschädigung abgegoltene unternehmerische Risiko der Pflichtigen getragen habe und wie sie die Liquidität der Pflichtigen bereitgestellt habe. Eine Überprüfung des Pauschalhonorars habe sich bereits im Einspracheverfahren als unmöglich erwiesen, was die Schätzung der Höhe der steuerlich abzugsfähigen Entschädigung an die I GmbH nach pflichtgemässen

Ermessen unumgänglich gemacht habe, sofern der Abzug nicht sogar aufgrund der Beweislastverteilung hätte gänzlich verweigert werden können. Die Pflichtige behauptet demgegenüber in der Beschwerde erneut, die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung seien nicht erfüllt gewesen, weil es für eine ausreichende Substanziierung der erbrachten Leistungen nicht mehr erforderlich gewesen sei, den steueramtlichen Beleganforderungen nachzukommen.

E. 5.1

Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor.

E. 5.2

Ermessensveranlagungen können nach § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Durch diese Besonderheit wird die Prüfungsbefugnis beschränkt (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 [nachfolgend: Kommentar StHG], Art. 48 StHG N. 42; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 132 DBG N. 33; Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 20 Rz. 19; vgl. auch Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 140 DBG N. 51; dieselben, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 140 StG N. 73). Diese Prämisse gilt auch im Rekurs- und Beschwerdeverfahren (Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 49 StHG N. 62; dieselben, Kommentar DBG, Art. 132 DBG N. 55).

E. 5.3

Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung wird im Übrigen dem Steuerpflichtigen überbunden, was nicht mit der "Umkehr der Beweislast" gleichzusetzen ist (zum Ganzen Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 48 StHG N. 44; dieselben, Kommentar DBG, Art. 132 DBG N. 37; Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 20 Rz. 22).

E. 5.4

Die Pflichtige versäumte es trotz Mahnung, dem kantonalen Steueramt die geforderten Auskünfte und Unterlagen, die zur Beurteilung der geschäftsmässigen Begründung der Zahlungen an die I GmbH erforderlich waren, vollständig einzureichen. Die Behauptung, mit den eingereichten (unvollständigen) Unterlagen sei der Sachverhalt ausreichend substantiiert worden, trifft nicht zu. Das Steuerrekursgericht kam mit ausführlicher und zutreffender Begründung – auf die verwiesen werden kann – zum Schluss, dass der Nachweis für die geschäftsmässige Begründung der an die I GmbH bezahlten Honorare nicht erbracht worden sei und die Voraussetzungen für die Vornahme einer ermessensweisen Schätzung der abzugsfähigen Entschädigung erfüllt gewesen seien.

E. 5.5

Wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. E. 1.2) hat die Steuerpflichtige im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren nachzuweisen, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist. Sie hat den Nachweis dadurch zu erbringen, dass sie innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substanziierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (RB 1999 Nr. 150). Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird die Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- bzw. Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. RB 1994 Nr. 45 E. a mit Hinweisen; Richner et al., § 140 StG N. 79 f.).

E. 5.6

Die Pflichtige hat nach den zutreffenden Feststellungen des Steuerrekursgerichts die versäumten Mitwirkungshandlungen weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren in rechtsgenügender Weise nachgeholt und infolgedessen den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht. Die Ermessenseinschätzung bezüglich der abzugsfähigen Dienstleistungsentschädigung besteht daher fort, und es kann einzig deren Höhe überprüft werden. "Offensichtlich unrichtig" ist eine Schätzung, wenn sie sachlich nicht begründbar ist, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, ■methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann. Offensichtlich unrichtig ist demzufolge eine Schätzung, die auf missbräuchlicher Bestätigung des Schätzungsermessens beruht, das heisst, willkürlich ist (Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 48 N. 59; dieselben, Kommentar DBG, Art. 132 N. 52). Das kantonale Steueramt schätzte die geschäftsmässig begründete Dienstleistungsentschädigung auf Fr. ... pro Jahr. Nachdem sich nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts die Zuordnung bzw. umfangmässige Bestimmung von irgendwelchen konkreten Tätigkeiten, welche die I GmbH der Pflichtigen gegenüber auf der Grundlage des Managementsvertrags erbracht haben soll, als gänzlich unmöglich erwies, kam das Steuerrekursgericht zu Recht zum Schluss, dass die ermessensweise Schätzung des geschäftsmässig begründeten Aufwands nicht als willkürlich niedrig anzusehen sei.

E. 5.7

Es liegen auch im Beschwerdeverfahren keine Anzeichen dafür vor, dass die Vorinstanz den Sachverhalt unrichtig festgestellt oder das Ermessen in gesetzwidriger Weise ausgeübt hätte. Die Schlussfolgerung des Steuerrekursgerichts, die durch das kantonale Steueramt vorgenommene Schätzung der strittigen Zahlungen an die I GmbH nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 StG sei rechtens gewesen, erweist sich als gesetzmässig.

E. 6.1

Die Pflichtige beruft sich demgegenüber in der Beschwerdeschrift zunächst auf das Massgeblichkeitsprinzip. Dessen Geltung wurde vom Steuerrekursgericht nicht infrage gestellt. Wie sich aus der ausführlichen Begründung ergibt, erfolgte die steuerrechtliche

Korrektur des ausgewiesenen Reingewinns gestützt auf § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG. Dass die Höhe der steuerlich zulässigen Entschädigung nach Ermessen geschätzt werden musste, ist darauf zurückzuführen, dass es die Pflichtige trotz Auflage und Mahnung versäumt hatte, die für die umfassende Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der an die Schwestergesellschaft weitergeleiteten Zahlungen notwendigen Unterlagen einzureichen (vgl. E. 5.6). Das Fehlen von aussagekräftigen Verträgen mit nachvollziehbaren Angaben oder von detaillierten Aufstellungen über die angeblich erbrachten Leistungen ergibt genügend Anhaltspunkte, die auf die materielle Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen (BGr, 4. Juli 2019, 2C_497/2018, auch zum Folgenden). Daher konnte für die Frage, ob die I GmbH der Pflichtigen die pauschal in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht hatte, nicht bloss auf die Verbuchungen abgestellt werden, sondern oblag der Pflichtigen der Beweis dafür, dass die fraglichen Leistungen tatsächlich erbracht worden und dass die Honorare geschäftsmässig begründet waren. Die diesbezügliche Unvollständigkeit der Steuerakten und die – trotz Aufforderung – äusserst mangelhaften Angaben der Pflichtigen im Einschätzungsverfahren ergeben sich aus den ausführlich dargelegten Feststellungen des Steuerrekursgerichts, worauf zu verweisen ist.

E. 6.2

Die Pflichtige behauptet in der Beschwerdeschrift weiter, die angeblich von C bzw. L zugunsten der Beschwerdeführerin ausgeführten Arbeiten fielen in den Leistungskatalog des Managementvertrags. Gemäss den Feststellungen des Steuerrekursgerichts sah der Managementvertrag nicht vor, dass die I GmbH für die Pflichtige auch konkrete Beratungsdienstleistungen für Kunden erbringen sollte, und das Bestehen eines mündlichen Vertrags sei nicht behauptet worden. Im vorliegenden Verfahren ist jedoch nicht entscheidend, ob die behaupteten Leistungen alle unter den Leistungskatalog subsumiert werden können. Ausschlaggebend war für das Steuerrekursgericht vielmehr, dass die Pflichtige diese behaupteten Leistungen im Einschätzungs- und Rekursverfahren nicht konkret nachgewiesen bzw. dazu keine rechtsgenügenden Angaben gemacht hatte und damit der Unrichtigkeitsnachweis nicht geleistet worden war.

E. 6.3

Die Pflichtige reichte als Beschwerdebeilagen u. a. Listen ein, die angeblich der A AG verrechnete Stunden von C und L in den Jahren 2012 und 2013 beweisen sollen. Diesen Aufstellungen sind zwar Projektnummern, Personen- und Firmennamen und Zahlen (ohne Stunden- oder Währungsvermerk) zu entnehmen, die vielleicht Gesamtstundenzahlen pro Projekt darstellen könnten, was sich aber keineswegs schlüssig daraus ergibt. Ebenfalls ergeben sich daraus keine Angaben zu den einzelnen Projekten oder zum Datum bzw. Zeitraum der erbrachten Dienstleistungen innerhalb des entsprechenden Jahres. Die Pflichtige macht weder geltend, diese Unterlagen seien bereits im Einschätzungsverfahren eingereicht worden, noch behauptet sie, die Beweismittel seien vom Steuerrekursgericht nicht beachtet oder unrichtig gewürdigt worden. Nachdem die Listen dem Nachweis für von der I GmbH erbrachte Dienstleistungen dienen sollen, der schon Gegenstand des Einschätzungs- und Rekursverfahrens war, ist aufgrund der beschränkten verwaltungsgerichtlichen Kognition (vgl. E. 1) darauf nicht weiter einzugehen.

E. 6.4

Die Pflichtige vertritt demgegenüber den Standpunkt, neue Beweisangebote seien vor Verwaltungsgericht noch zulässig, weil sie in den früheren Verfahrensstadien noch nicht

notwendig gewesen seien, sondern erst die Ausführungen des Steuerrekursgerichts dazu Anlass gäben. Diese Annahme trifft jedoch nicht zu. Bereits im Einschätzungsverfahren ging es hauptsächlich um die Frage, ob und inwieweit die verbuchten Zahlungen an die I GmbH geschäftsmässig begründet gewesen waren. Die Pflichtige hätte bereits im Einschätzungsverfahren mehrfach Anlass und Gelegenheit gehabt, die diesbezüglichen Beweismittel anzubieten oder einzureichen. Dies gilt auch für die dem Verwaltungsgericht eingereichten Listen über angeblich geleistete Arbeitsstunden, E-Mails betreffend strategische Geschäftsführung, Kopien von Rechnungen an Klienten, Belege über Flugreisen und Arbeitsverträge von leitenden Mitarbeitern. Auch die beantragte Durchführung eines Augenscheins oder die angebotene Zeugeneinvernahme von C wären bereits im Einschätzungsverfahren möglich gewesen, sofern diese Verfahrenshandlungen für die Sachverhaltsermittlung nötig und sinnvoll gewesen wären, was hier nicht zu beurteilen ist. Dass im bisherigen Verfahren die Abnahme angebotener sachdienlicher Beweise unterblieben sei, wird von der Pflichtigen jedenfalls nicht konkret geltend gemacht. Die Beweisangebote der Pflichtigen haben im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht daher unbeachtet zu bleiben, da das Gericht vorliegend einzig eine Rechtskontrolle unter Berücksichtigung des Novenverbots (vgl. E. 1) vorzunehmen hat.

E. 6.5

Wie die Pflichtige in der Beschwerdeschrift weiter dargelegt, sollen C und L an ihrer früheren Arbeitsstelle in einer Anwaltskanzlei neben Geschäftsführungsfunktionen auch Leistungen erbracht haben, die gegenüber Kunden verrechenbar gewesen seien. Weil es hier weder um die frühere Arbeitgeberin noch um die damals von den Herren C und L ausgeübten Tätigkeiten geht, sind die diesbezüglichen Ausführungen nicht entscheidrelevant. Gemäss den Angaben der Pflichtigen sollen die beiden auch auf verrechenbaren Klientenmandaten von ihr gearbeitet haben. Zudem bringt die Pflichtige vor, der erhebliche Umsatz, den sie bereits im Gründungsjahr mit rund 15 Mitarbeitern erzielt habe, hänge auch mit dem erheblichen Arbeitseinsatz der Unternehmensinhaber bzw. Unternehmenslenker zusammen. Ob und inwieweit dies der Fall war, kann hier jedoch aus den nachfolgenden Gründen offenbleiben.

E. 6.6

C war Alleinaktionär und in den Geschäftsjahren 2012 und 2013 Präsident bzw. einziges Mitglied des Verwaltungsrats der Pflichtigen. L amtete bis zu seinem Austritt im Oktober 2013 als Mitglied des Verwaltungsrats der Pflichtigen. Der Verwaltungsrat führt grundsätzlich die Geschäfte der Gesellschaft und ist – als unübertragbare und unentziehbare Aufgabe – u. a. für die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen zuständig und verantwortlich (Art. 716 Abs. 2 und Art. 716a Abs. 1 Ziff. 1 OR). C war somit als Präsident bzw. einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat – zeitweise zusammen mit Verwaltungsrat L – für die Oberleitung und grundsätzlich auch für die Geschäftsführung der Pflichtigen zuständig bzw. mitverantwortlich. Dass er dafür auch einen Arbeitseinsatz geleistet hat, ist anzunehmen. Die Ausrichtung eines angemessenen Verwaltungsratshonorars oder ein entsprechendes Salär für die Wahrnehmung operativer Aufgaben wäre steuerrechtlich durchaus zulässig, soweit die Entschädigung nicht als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen ist. Sinngemäss dasselbe gilt für L. Gemäss den Feststellungen des Steuerrekursgerichts, die in der Beschwerdeschrift ausdrücklich bestätigt werden, hat C jedoch bei der Pflichtigen weder ein Verwaltungsratshonorar noch ein Salär bezogen. Dagegen ist steuerrechtlich nichts einzuwenden. Es gibt keine gesetzliche

Grundlage, die den Steuerbehörden erlaubt, einem mitarbeitenden Aktionär oder einer nahestehenden Person den Bezug einer Mindestarbeitsentschädigung vorzuschreiben, solange das Vorgehen keine Steuerumgehung darstellt. Dass die Herren C und L weder ein Verwaltungsratshonorar noch einen Lohn für eine unselbständige Erwerbstätigkeit im Dienste der Pflichtigen bezogen haben, ist gewinnsteuerrechtlich nicht zu beanstanden. Im vorliegenden Fall dreht sich der Streit nicht um Einkünfte eines Aktionärs aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, sondern es geht ausschliesslich um die konkreten Zahlungen an eine Schwestergesellschaft. Entscheidend ist, welche spezifischen Leistungen die Pflichtige von der I GmbH bezogen hatte, was infolge der mangelhaften Mitwirkung der Pflichtigen im Einschätzungsverfahren nicht beurteilt werden können.

E. 6.7

Die Pflichtige äussert sich des Weiteren auch zu den Themen Rechtsmissbrauch, Steuerumgehung und Simulation. Hintergrund dieser Ausführungen scheint (eine andere Begründung wird jedenfalls nicht vorgebracht) die Annahme der Pflichtigen zu sein, die nicht geschäftsmässig begründeten Zahlungen an die I GmbH könnten nachträglich in Lohnzahlungen an C bzw. L umqualifiziert und als Saläraufwand zum Abzug zugelassen werden. Es entspricht dem Steuergesetz, dass Lohnzahlungen an Arbeitnehmer und Verwaltungshonorare grundsätzlich als Aufwand abzugsfähig sind, sofern es sich nicht um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt. Im vorliegenden Fall wurden aber weder Salärzahlungen an die Herren C und L verbucht noch Sozialversicherungsbeiträge abgerechnet. Die Pflichtige macht auch nicht geltend, die Zahlungen seien nicht der I GmbH, sondern direkt an die Herren C und L ausbezahlt worden. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts, die für das Verwaltungsgericht verbindlich sind, wurden die streitbetroffenen Entschädigungen als Dienstleistungsaufwand auf dem Buchhaltungskonto 03 verbucht und an die I GmbH ausgerichtet. Die handelsrechtliche Verbuchung als Dienstleistungsentschädigung an die Schwestergesellschaft muss die Pflichtige aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips gegen sich gelten lassen (vgl. Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., Zürich 2020, § 15 N. 66 f.). Die Pflichtige ist an die von ihr getroffene Buchung grundsätzlich gebunden und eine nachträgliche Umqualifikation der Zahlungen an die Schwestergesellschaft in eine Salärzahlung an natürliche Personen ist – wie das Steuerrekursgericht zutreffend feststellt – nicht möglich. Nachdem die abzugsfähigen Aufwendungen zu Recht gemäss § 139 Abs. 2 StG hatten geschätzt werden müssen, erübrigt sich hier wegen Irrelevanz auch die Auseinandersetzung mit den Ausführungen der Pflichtigen zu einer Simulation und deren allfälligen steuerrechtlichen Folgen.

E. 6.8

Die Pflichtige macht ferner geltend, aus Gründen der Rechtsgleichheit müssten bei ihr dieselben Grundsätze zur Bemessung des Mindestgewinnes zur Anwendung kommen, wie sie gemäss der eingereichten Bestätigung des kantonalen Steueramts aus dem Jahr 2005 – dem sog. Muster-Ruling für Anwaltskanzleien – angewendet würden. Sie behauptet allerdings nicht, das kantonale Steueramt habe ihr diesbezüglich einen verbindlichen Vorentscheid abgegeben, der nach Treu und Glauben Wirkung entfalte. Die Berufung auf eine steueramtliche Auskunft in einem andern, mehrere Jahre zurückliegenden Fall, bei dem weder die Identität der Gesellschaft noch die konkreten Umstände des Sachverhalts bekannt sind, ist unbehelflich. Abgesehen davon ging es in der zitierten Bestätigung offensichtlich darum, Rechtssicherheit für die Umwandlung von als Personenunternehmen geführten

Anwaltskanzleien in Kapitalgesellschaften zu schaffen. Dabei stellte sich u. a. die Frage nach der Höhe der steuerlich maximal zulässigen Salärbezüge der in der Doppelrolle als Angestellte und Aktionäre tätigen Anwälte. Wie das Schreiben ausdrücklich festhält, wurde bezweckt, einheitliche Kriterien zur Bemessung der Höhe der steuerrechtlich anzuerkennenden Inhaber-/Partnersaläre (samt pauschaler Spesenvergütungen) für körperschaftlich organisierte Anwaltskanzleien aufzustellen. Der Revisor erklärte bereits in der Mahnung vom 8. März 2016, das Ruling betreffe den Fall der Salärzahlung an natürliche Personen, die Pflichtige habe jedoch Zahlungen an eine juristische Person erbracht. Die Pflichtige ist weder eine Anwaltskanzlei noch ist bei ihr die Höhe von Salärbezügen von Inhabern bzw. Partnern umstritten. Die sich vorliegend stellende Rechtsfrage wird vom sog. Muster-Ruling nicht behandelt. Es ist deshalb nicht ersichtlich, weshalb das angefochtene Urteil die Rechtsgleichheit verletzen sollte.

E. 6.9

In der als Spontanreplik bezeichneten Eingabe vom 3. Juni 2019 macht die Pflichtige hierzu ergänzend geltend, die im Muster-Ruling enthaltenen Grundsätze seien auch auf sie anzuwenden. Sie behauptet u. a., in der Veranlagungspraxis sei auch für Treuhandunternehmen sowie in anderen Branchen ein dem Muster-Ruling entsprechendes Verhältnis zwischen Gewinnanteil der Körperschaft und den Inhaber-/Partnersalären etabliert. Ob dies zutrifft, kann hier offengelassen werden, weil nicht die Höhe von Partnersalären umstritten ist, sondern die geschäftsmässige Begründetheit von Zahlungen an eine Schwestergesellschaft. Nachdem im Einschätzungs- und Rekursverfahren ungenügende Angaben zum steuerrelevanten Sachverhalt gemacht wurden und die Höhe der abzugsfähigen Entschädigung nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden musste, sind auch die weiteren Ausführungen zur Methodik der OECD-Richtlinien und zu Verrechnungspreisstandards unbehelflich, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

E. 6.10

In der Beschwerde stellt die Pflichtige zudem Vergleiche mit der Lohnpolitik innerhalb des Unternehmens an und macht geltend, es sei gerechtfertigt, den Herren C und L ein höheres Gehalt als den ihnen funktionsmässig untergeordneten leitenden Angestellten zu bezahlen. C war in den Jahren 2012 und 2013 Präsident bzw. einziges Mitglied des Verwaltungsrats der Pflichtigen und L amtierte bis zu seinem Austritt im Oktober 2013 als Mitglied des Verwaltungsrats der Pflichtigen. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts verfügten beide jedoch nicht über eine arbeitsvertragliche Anstellung bei der Pflichtigen und hatte die Pflichtige mit ihnen auch nicht vereinbart, ein Salär für unselbständige Erwerbstätigkeit oder ein Verwaltungsratshonorar auszurichten. Wie bereits mehrfach dargelegt, geht es im vorliegenden Verfahren nicht um die Frage, ob Lohnbezüge der Herren C und L übersetzt waren, sondern um die – nicht nachgewiesene – geschäftsmässige Begründetheit der Zahlungen an die Schwestergesellschaft. Für den Nachweis, dass Entschädigungen an eine nahestehende Gesellschaft im Rahmen eines Managementvertrags eine entsprechende Gegenleistung gegenübersteht und dass die Entschädigung geschäftsmässig begründet ist, spielt die Höhe der Löhne der leitenden Angestellten der Pflichtigen grundsätzlich keine Rolle. Entgegen den Ausführungen der Pflichtigen zum externen Preisvergleich ist auch nicht relevant, wie hoch das Salär bzw. der Gewinnanteil von C an seiner früheren Arbeitsstelle [...] gewesen war. Es ist nicht nachvollziehbar, wieso ein fiktives, unverbuchtes Salär, das Verwaltungsräten für eine – im Einschätzungsverfahren nicht rechtsgenügend nachgewiesene – Leistung vielleicht hätte

ausgerichtet werden können, den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit für die Dienstleistungsentschädigung an die Schwestergesellschaft erbringen könnte. Die Beschwerde ist demzufolge hinsichtlich der als Gewinn aufgerechneten Dienstleistungsentschädigungen an die Schwestergesellschaft unbegründet und abzuweisen.

E. 7

Weiter umstritten ist die an die I GmbH entrichtete Lizenzgebühr, die vom Steuerrekursgericht als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet wurde.

E. 7.1

Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts firmierte die Pflichtige ab Februar 2010 als A AG, weshalb ihr ab diesem Zeitpunkt die Rechte am Namen "A" zustanden. Die Pflichtige bestreitet auch nicht, dass sie am 22. Juni 2010 beim Eidgenössischen Institut für Geistiges Eigentum die Marke "'A' – H-Solutions" hinterlegt hatte und die Marke später im öffentlichen Markenregister eingetragen wurde. Nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts war die Pflichtige ohne Unterbruch Inhaberin der Marke geblieben. Weil die I GmbH erst Monate nach der Umfirmierung der Pflichtigen und der Hinterlegung der Marke gegründet worden war, kam das Steuerrekursgericht zum zutreffenden Schluss, es sei kein Grund ersichtlich, weshalb sich die Pflichtige hätte verpflichten sollen, der I GmbH für den ohnehin ihr gehörenden Namen und die selbst hinterlegte Marke eine Entschädigung zu bezahlen. Damit fehlte die geschäftsmässige Begründung für die an die I GmbH bezahlte Lizenzgebühr, weshalb sie zu Recht dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet wurde.

E. 7.2

Die Pflichtige bestreitet diese Feststellung nicht, sondern macht lediglich geltend, das Gesamtvolumen des Entgelts an die I GmbH sei in Dienstleistungsentgelte und Lizenzgebühr aufgeteilt worden, weil der Sitzkanton M bereit gewesen sei, einen Teil des Entgelts den Besteuerungsregeln für die Lizenzbox zuzuweisen. Am Gesamtbetrag der Entschädigung gemäss Managementvertrag habe sich dadurch nichts geändert. Damit räumt die Pflichtige selber ein, dass die Ausrichtung einer Lizenzgebühr keinen rechtsgeschäftlichen Hintergrund hatte, sondern lediglich durch eine erhoffte Steuerersparnis im Sitzkanton motiviert war. Der Entscheid des Steuerrekursgerichts erweist sich hinsichtlich der Lizenzgebühren als gesetzmässig, weshalb die Beschwerde auch diesbezüglich abzuweisen ist.

E. 8

Umstritten ist schliesslich, ob ein Teil des steuerbaren Reingewinns in den Kanton M als Ort des statutarischen Sitzes auszuschneiden ist. Dass in den streitbetroffenen Jahren im Kanton O eine kleine Betriebsstätte bestand, für die eine Steuerauscheidung vorzunehmen ist, wurde vom Steuerrekursgericht bestätigt und ist unbestritten.

E. 8.1

Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Als Sitz einer Aktiengesellschaft gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] und Art. 626 Ziff. 1 Obligationenrecht [OR]). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine formelle Bedeutung hat, wenn er gleichsam künstlich geschaffen wurde

und ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am Sitz erfolgende Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird. In solchen Fällen (bei einem sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1; 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; 22. Dezember 2009, 2C_259/2009, E. 2.1; 22. Februar 2008, 2P.6/2007, E. 2.2 = StE 2009 A 24.22 Nr. 6; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, Basel 2011, § 8 N. 2 ff.; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, Art. 20 N. 13, N. 31).

E. 8.2

Nach der Rechtsprechung befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1 auch zum Folgenden). Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, 2C_1087/2012, E. 2.2 mit Hinweisen). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (vgl. Richner et al., § 55 StG N. 14). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der bloss administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Nicht entscheidend ist grundsätzlich der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, 2C_1087/2012, E. 2.2, mit Hinweisen).

E. 8.3

Eine nur beschränkte Steuerpflicht einer juristischen Person mit Sitz oder mit tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons kann sich ergeben, wenn sie im Kanton Betriebsstätten unterhält (§ 56 Abs. 1 lit. b StG). In solchen Fällen beschränkt sich die Steuerpflicht nach § 57 Abs. 2 StG auf die Teile des Gewinns und Kapitals, für welche die erwähnte Steuerpflicht im Kanton besteht. Dabei erfolgt die Steuerausscheidung gemäss § 57 Abs. 3 StG im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Der Begriff der Betriebsstätte wird weder in § 56 StG noch in Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) näher definiert, weshalb diesbezüglich die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 127 Abs. 3 BV gilt (BGE 134 I 303 E. 1.2). Eine solche Betriebsstätte setzt eine feste Geschäftseinrichtung voraus, in der die Tätigkeit des ausserkantonalen Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, d. h. ständige körperliche Anlagen, in denen das Unternehmen einen qualitativ sowie quantitativ erheblichen Teil seines technischen und kommerziellen Betriebs vollzieht (BGE 134 I 303 E. 2.2). Ausgeklammert sind nebensächliche oder untergeordnete Tätigkeiten (BGE 110 Ia 190 E. 3).

E. 8.4

Nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts hatte die I GmbH ab 1. Januar 2012 sechs Einzelbüros mit Nebenräumen an der Domiziladresse in E (Kt. M) gemietet, die sie selber

bzw. indirekt über eine nahestehende Gesellschaft zum Teil an Drittfirmen untervermietete. Die Pflichtige schloss erst am 4. Dezember/28. November 2013 einen schriftlichen Mietvertrag für einen einzelnen Büroraum an der Domiziladresse ab. Das Steuerrekursgericht bezweifelte zwar die Gültigkeit des Mietvertrags, liess diese Frage aber letztlich als unerheblich offen. Gemäss den vorinstanzlichen Feststellungen, auf die verwiesen werden kann, konnte mangels geeigneter Räumlichkeiten in E (Kt. M) keine quantitativ und qualitativ wesentliche Geschäftstätigkeit am statutarischen Domizil stattfinden. Aus diesem Grund kam das Steuerrekursgericht zum Schluss, dass keine Grundlage für eine Ausscheidung eines Teils des Reingewinns an den Ort des statutarischen Sitzes besteht.

E. 8.5

Die Pflichtige beantragt demgegenüber eventualiter die Ausscheidung eines Teils des Reingewinns nach E (Kt. M) unter Berücksichtigung eines Präzipiums von 20 % des Reingewinns vor interkantonaler Steuerauscheidung zugunsten des Kantons M. Sie macht geltend, C und L hätten bereits vor der Gründung der Pflichtigen enge persönliche Kontakte mit der Wirtschaftsförderung des Kantons M gepflegt. Weil der Kanton bevorzugt mit Unternehmen im Kanton zusammenarbeite, sei entschieden worden, den Sitz der Pflichtigen im Kanton M anzusiedeln. Daraus hätten sich wertvolle Kundenbeziehungen ergeben, die allerdings nicht näher spezifiziert werden. Konkrete Angaben zur Frage, welche steuerlich massgebenden Tätigkeiten die Organe der Pflichtigen in E (Kt. M) wahrgenommen haben, sind weder den Akten noch der Beschwerdeschrift zu entnehmen. Ob die Pflichtige mit der Zitierung der vorinstanzlichen Feststellungen, dass die Grundlagen der unternehmerischen Entscheide und die operative Führung der Pflichtigen überwiegend in J (Kt. ZH) ausgeübt wurden, die vorinstanzliche Feststellung bestätigen will, kann vermutet werden, auch wenn sich das nicht schlüssig aus der Stellungnahme der Pflichtigen ergibt.

E. 8.6

Nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts unterhielt die Pflichtige in der Zweigniederlassung J (Kt. ZH) grosszügige Büroräume und beschäftigte dort in den streitbetroffenen Jahren 24 bis 27 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Dass Angestellte der Pflichtigen in E (Kt. M) ihren Arbeitsplatz gehabt und dort operative Tätigkeiten abgewickelt hätten, wird nicht behauptet. Die betriebliche Tätigkeit wurde nach den vorinstanzlichen Feststellungen im Wesentlichen in J (Kt. ZH) abgewickelt, nebst einer zeitweiligen kleinen Betriebsstätte K im Kanton O. Die Pflichtige hat in den bisherigen Verfahren nie substantiiert geltend gemacht, die Herren C und L hätten ihre geschäftsführenden Funktionen als Verwaltungsräte der Pflichtigen regelmässig in E (Kt. M) wahrgenommen. Wie das Steuerrekursgericht unwidersprochen feststellte, erscheint unter Berücksichtigung der Wohnorte, der Arbeitswege und der grosszügigen Büroräumlichkeiten in J (Kt. ZH) die Annahme abwegig, die beiden Verwaltungsräte der Pflichtigen hätten ihre Geschäftsführungsaufgaben in einem kleinen Einzelbüro in E (Kt. M) erledigt.

E. 8.7

Welche Aufgaben die Herren C und L gegebenenfalls für die Schwestergesellschaft I GmbH in E/Kt. N wahrgenommen haben, ist für die interkantonale Steuerauscheidung der Pflichtigen nicht von Belang, weil beide als Verwaltungsräte der Pflichtigen tätig

waren. Dass trotz ihrer Verwaltungsratsstätigkeit und der Präsenz von leitenden Angestellten in der Zürcher Zweigniederlassung die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten andernorts ausgeübt wurde, ist kaum denkbar (vgl. BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, 2C_1087/2012, E. 2.2 mit Hinweisen).

E. 8.8

Der Schluss des Steuerrekursgerichts, in E (Kt. M) sei keine ernsthafte, quantitativ bzw. qualitativ wesentliche Geschäftstätigkeit durch die Mitarbeitenden der Pflichtigen wahrgenommen worden, erweist sich nach den vorangegangenen Ausführungen als gesetzmässig. Nachdem die Pflichtige nicht geltend macht, lokalisierbare Einkünfte in E (Kt. M) erzielt zu haben, wurde die Ausscheidung eines Teils des Reingewinns nach M zu Recht verweigert. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 9

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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