

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00012 vom 1. Dezember 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-12-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00012

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00012 du 1 décembre 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00012 del 1 dicembre 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern (01.01.-31.12.2011, 01.01.-31.12.2012, 01.01.-31.12.2013, 01.01.-31.12.2014) | Steuerhoheit 2011-2014 Soweit die Pflichtige das vor Vorinstanz Gesagte wiederholt, ohne sich materiell mit dem vorinstanzlichen Entscheid zu befassen, ist auf die von einem Rechtsanwalt verfasste Beschwerde nicht weiter einzugehen (E. 1.2). Macht ein anderer Kanton oder die juristische Person geltend, es handle sich dabei um ein Briefkastendomizil, hat er die entsprechenden Umstände darzutun und zu beweisen. Erscheint der von der Behörde angenommene Sitz im anderen Kanton aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und obliegt es der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (E.2.3). Auseinandersetzung mit dem Urteil des Bundesgerichts 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 (E. 3). Bestätigung der Aufrechnung der Kosten zweiter Fahrzeuge sowie geltend gemachter Reise- und Repräsentationskosten als nicht geschäftsmässige begründete Kosten (E. 5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2021.00012 Urteil der 2. Kammer vom 1. Dezember 2021 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Corinna Bigler. In Sachen A AG, vertreten durch B AG, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern (1.1.-31.12.2011, 1.1.-31.12.2012, 1.1.-31.12.2013, 1.1.-31.12.2014), hat sich ergeben: I. A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt die Erbringung von Vermögensberatungs-, Vermögensverwaltungs- und Anlageberatungsdienstleistungen, die Entwicklung von Finanzprodukten sowie das Erbringen von unterstützenden Dienstleistungen im Bereich der allgemeinen Finanz- und Vermögensberatung. Sie war am 15. April 2007 in der Stadt K gegründet worden. Am 17. Dezember 2008 erfolgte die Sitzverlegung nach C im Kanton D, wobei die Pflichtige ihre Infrastruktur in K beibehielt. B. Für die Steuerperioden 1.1.2009–31.12.2009 und 1.1.2010–31.12.2010 beantragte die Pflichtige, einen Teil des Gewinns zugunsten des Sitzkantons auszuscheiden. Nach Durchführung einer Untersuchung besteuerte das kantonale Steueramt den gesamten Gewinn und das gesamte Kapital im Kanton Zürich. Sämtliche von der Pflichtigen dagegen erhobenen Rechtsmittel blieben erfolglos. Das Bundesgericht kam in seinem Urteil vom 1. Februar 2019 (2C_627/2017) zum Schluss, dass die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen in den Steuerperioden 1.1.2009–31.12.2009 und 1.1.2010–31.12.2010 in K lag und K somit als Hauptsteuerdomizil zu betrachten war. C. In den Steuererklärungen für die

Steuerperioden 1.1.2011–31.12.2011, 1.1.2012–31.12.2012, 1.1.2013–31.12.2013 und 1.1.2014–31.12.2014 schied die Pflichtige wiederum einen Teil des Gewinns und des Kapitals u. a. in den Kanton D aus. Nach Untersuchungen mit Auflagen und Mahnungen hielt das kantonale Steueramt am Sitz in Zürich fest, verneinte das Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton D und rechnete einige Aufwandpositionen auf, da es sich hierbei um verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand handle. D. Mit Einspracheentscheid vom 13. Juli 2020 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache der Pflichtigen teilweise gut, hielt aber an der Verweigerung einer Steuerauscheidung in den Kanton D fest. II. Das Steuerrekursgericht hiess den Rekurs am 15. Dezember 2020 teilweise gut. Es erwog, das Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen liege im Kanton Zürich, und verneinte eine Betriebsstätte im Kanton D. Es bestätigte die vom kantonalen Steueramt als nicht geschäftsmässig begründet aufgerechnete Aufwandpositionen mit Ausnahme des Mietaufwands in C, den es zum Abzug zuliess. III. Mit Beschwerde vom 27. Januar 2021 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sowie die Rückweisung der Sache an das kantonale Steueramt in das Einschätzungsverfahren, unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge. Das Steuerrekursgericht verzichtete am 3. Februar 2021 auf eine Vernehmlassung. Das kantonale Steueramt beantragte am 19. Februar 2021 die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 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. 1.2 Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 147 Abs. 4 Satz 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Folglich muss sich die Beschwerde zwingend mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen (vgl. VGr, 22. Juni 2015, SB.2015.00062 und SB.2015.00063, E. 3.2.1). Begnügt sich der Rechtsvertreter damit, die Rekurschrift – abgesehen von unwesentlichen Änderungen – als Beschwerdeschrift einzureichen, ist eine rechtsgenügende Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Entscheid von vornherein nicht möglich (vgl. BGE 134 II 244). Die Beschwerde der Pflichtigen entspricht – teilweise über Seiten hinweg (z. B. ab S. 7 mit einem Einschub auf S. 10/1) – praktisch wörtlich, mit wenigen Umstellungen in der Reihenfolge, der Rekurseingabe vom 17. August 2020. Soweit die Pflichtige das vor Vorinstanz Gesagte wiederholt, ohne sich materiell mit dem vorinstanzlichen Entscheid zu befassen, ist auf die von einem Rechtsanwalt verfasste Beschwerde nicht weiter einzugehen (vgl. VGr, 19. April 2017, VB.2017.00138, E. 2.4).

E. 2.1

Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] und Art. 640 des Obligationenrechts [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; BGr, 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/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 8 N. 1 ff.; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. A., Basel 2017, Art. 20 N. 13, N. 31; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, S. 46 ff.). Das Zivilrecht geht davon aus, dass die Statuten jenen Ort als Sitz bezeichnen, von welchem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Es wird also verlangt, dass dieser Entscheid auch wirklich in die Tat umgesetzt wird und die juristische Person an diesem Ort den neuen Mittelpunkt ihrer Existenz begründet. Ist der statutarische Sitz jedoch wie gesagt künstlich geschaffen worden und gibt es einen konkurrierenden Ort der wirklichen Leitung, dann ist letzterer Ort das Hauptsteuerdomizil (zum Ganzen Roland Heilinger/Wolfgang Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern Teil 1, StR 63/2008 S. 742, insb. S. 746 f. mit Hinweis unter anderem auf BGr, 4. Dezember 2003, 2A.321/2003 = StE 2005 B 71.31). Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich nach der Rechtsprechung 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. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 55 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). Indessen kann der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung einer Gesellschaft durchaus eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person konzentriert, die ihre Tätigkeiten an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (Zweifel/Hunziker, § 8 N. 14 mit Hinweisen; vgl. auch StE 1999 A 24.22 Nr. 3 und BGr, 4. März 2009, 2C_667/2008, E. 2.2).

E. 2.2

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 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (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, das heisst 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. 2.3

Der steuerrechtliche Sitz als steuerbegründende Tatsache ist nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Dabei gilt der statutarische Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen und kann somit in erster Linie der Sitzkanton die Steuerhoheit beanspruchen. Denn im Einklang mit dem Zivilrecht ist zu vermuten, dass die Statuten jenen Ort als Sitz bezeichnen, von welchem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Macht ein anderer Kanton oder die juristische Person geltend, es handle sich dabei um ein Briefkastendomizil, hat er die entsprechenden Umstände darzutun und zu beweisen. Erscheint in der Folge der von der Behörde angenommene Sitz im anderen Kanton aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und obliegt es der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen BGr, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 2.3; BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Kommentar StHG, Art. 46 N. 22–23a). Dasselbe gilt grundsätzlich, wenn die steuerbegründende Tatsache auf den Unterhalt einer Betriebsstätte zurückgeht (vgl. VGr, 16. März 2016, SB.2015.00152, E. 2.3, 3.1).

E. 3.1

Das Bundesgericht kam in seinem Urteil vom 1. Februar 2019 betreffend dieselbe Pflichtige für die Steuerperioden 1.1.2009–31.12.2009 und 1.1.2010–31.12.2010 zum Schluss, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen in den genannten Steuerperioden in K gelegen habe. Die leitenden und auch sämtliche übrigen Angestellten der Pflichtigen hätten zumindest ganz überwiegend ihre Tätigkeiten in K ausgeübt, von dort seien die laufenden Geschäfte geführt worden und dort habe sich demnach die wirkliche Leitung der Gesellschaft befunden. Die von der Pflichtigen behaupteten und teilweise bewiesenen oder zumindest nicht bestrittenen Aktivitäten in C (Generalversammlungen, Verwaltungsratssitzungen, gewisse administrative Tätigkeiten) erreichten keine damit vergleichbare Bedeutung. Dem zivilrechtlichen Sitz in C habe ein Ort der tatsächlichen Verwaltung in K gegenübergestanden, das Hauptsteuerdomizil sei zu Recht dem Kanton Zürich zuerkannt worden und dieser brauche jedenfalls unter diesem Titel dem Kanton D keine Steuerfaktoren zu überlassen.

E. 3.2

Es trifft zwar zu, wie die Pflichtige geltend macht, dass die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, in einer

späteren Periode abweichend beurteilt werden können. Definitive Veranlagungsverfügungen entfalten Wirkungen, insbesondere Rechtskraftwirkungen, in zeitlicher Hinsicht nur bezüglich der Steuerperiode, für die sie ergangen sind (Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 26 N. 4). Demnach schliesst der die Steuerperioden 1.1.2009–31.12.2009 und 1.1.2010–31.12.2010 betreffende rechtskräftige Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Februar 2019 eine abweichende Beurteilung hinsichtlich des steuerrechtlichen Sitzes der Pflichtigen für die Perioden 1.1.2011–31.12.2011, 1.1.2012–31.12.2012, 1.1.2013–31.12.2013 und 1.1.2014–31.12.2014 nicht von vornherein aus. Allerdings kann es durchaus gerechtfertigt sein, auf die früheren Feststellungen abzustellen, insbesondere wenn sich die Umstände seither nicht verändert haben und diese Umstände bereits in die Beurteilung der früheren Perioden eingeflossen sind, sodass gestützt darauf das von der Behörde angenommene Hauptsteuerdomizil nach wie vor als sehr wahrscheinlich erscheint (Zweifel/Hunziker, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 21). So erachtete es das Bundesgericht (und seine Vorinstanzen) bereits bei der Beurteilung der Steuerperioden 1.1.2009–31.12.2009 und 1.1.2010–31.12.2010 als bewiesen oder unbestritten, dass die Pflichtige in C über Geschäftsräumlichkeiten verfügte und dort Generalversammlungen, Verwaltungsratssitzungen und gewisse administrative Tätigkeiten stattfanden (vgl. E. 3.1; BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2018, E. 3.3; auch zum Folgenden). Diese Aktivitäten im Kanton D erreichten hingegen keine mit denjenigen im Kanton Zürich vergleichbare Bedeutung. Davon ist nach wie vor auszugehen. Denn entgegen der Pflichtigen hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass die Aktivitäten von F in C mangels Substanziierung deren Art und Ausmass durch die Pflichtige an dieser Beurteilung nichts zu ändern vermögen (vgl. E. 2.1). Die ins Feld geführte Höhe der Lohnzahlung vermag diese fehlende Substanziierung nicht zu ersetzen und vor allem nicht aufzuzeigen, wo bzw. dass in C die für die Erreichung der statutarischen Zwecke erforderlichen Handlungen vorgenommen worden sein sollen (vgl. VGr, 24. Oktober 2001, SR.2001.00014, E. 2a und 3 = StE 2002 A 24.22 Nr. 5). Der Bundesgerichtsentscheid, auf den sich die Pflichtige in diesem Zusammenhang beruft, bezieht sich ohnehin auf den Veranlagungsort i. S. v. Art. 105 Abs. 3 DBG. Kommt hinzu, dass am Ort des Briefkastendomizils sehr wohl Personal vorhanden sein kann, das etwa die Post und Telefone entgegennimmt und diese weiterleitet (Zweifel/Hunziker, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 7; vgl. auch VGr, 29. April 2020, SB.2019.00083, E. 3.2.1). Sodann wurden auch die Umstände, dass an der E-Strasse 01 in C ... Gesellschaften registriert seien sowie dass es sich beim Verwaltungsrat der Untervermieterin um einen Staatsangehörigen des Landes X mit Namen des Landes Y gehandelt habe, bereits in den früheren Verfahren berücksichtigt, handelt es sich doch bei diesen Ausführungen des Steuerrekursgerichts lediglich um Wiederholungen aus seinem früheren Entscheid vom 19. Dezember 2016. Gestützt auf diese Feststellungen erscheint das Fortbestehen des von den Vorinstanzen angenommenen Hauptsteuerdomizils der Pflichtigen im Kanton Zürich nach wie vor als sehr wahrscheinlich und obliegt es der Pflichtigen, den Gegenbeweis für die Verlegung des Hauptsteuerdomizils nach C zu erbringen (E. 2.3). Die Pflichtige bringt als einzigen neuen Umstand vor, dass F ab 1. Dezember 2011 ihren Wohnsitz in C habe, was – wie gezeigt – mangels Substanziierung an der Beurteilung des Hauptsteuerdomizils nichts ändert.

E. 3.3.1

Die Pflichtige rügt ferner, dass die Vorinstanz sich nicht mit einem Aufsatz von Peter Locher (Zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis, StR 2020, 270) auseinandergesetzt habe. Dieser Aufsatz bezeichne das Bundesgerichtsurteil vom 1. Februar 2019 (2C_627/2017) betreffend dieselbe Pflichtige als "überraschend" und als "Kuckucksei".

E. 3.3.2

Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör (BGE 141 V 557 E. 3.1; 140 I 99 E. 3.4). Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt unter anderem, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 142 II 49 E. 9.2; 141 III 28 E. 3.2.4; 141 V 557 E. 3.2.1; 134 I 83 E. 4.1).

E. 3.3.3

Es trifft zwar zu, dass die Vorinstanz den Aufsatz von Peter Locher nicht ausdrücklich erwähnt hat oder ausführlich darauf eingegangen ist. In E. 2a/aa hat die Vorinstanz indes erläutert, dass sich die steuerrechtliche Zugehörigkeit vorab nach dem Ort des (statutarischen) Sitzes beurteile, sofern dieser nicht nur formeller Natur sei. Im letzteren Fall sei auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen. In der Folge listet die Vorinstanz einige Kriterien für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes aus dem Kommentar zum Zürcher Steuergesetz auf, und zwar aus der 3. Auflage vom Jahr 2013 (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013 § 55 N. 8). Zum einen hat die Vorinstanz damit klar dargelegt, welche Grundsätze sie zur Bestimmung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit heranzog. Zum anderen ging sie dabei genau von denselben Grundsätzen aus, wie sie die Pflichtige verfiicht (vgl. act. 2, Ziff. 6). Darin, dass die Vorinstanz den genannten Aufsatz nicht ausdrücklich erwähnt hat, ist somit keine Verletzung des rechtlichen Gehörs zu erblicken, zumal die Pflichtige diesen Aufsatz in ihrem Rekurs auch nur am Rande ganz kurz erwähnte (vgl. act. 7/2, Ziff. 6.3).

E. 3.3.4

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass auch das Verwaltungsgericht vorliegend von denselben bewährten Grundsätzen zur Bestimmung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit (E. 2.1) ausgeht. In Würdigung sämtlicher tatsächlicher Umstände kommt es jedoch zum selben Schluss wie in den früheren Verfahren betreffend die Steuerperioden 1.1.2009–31.12.2009 und 1.1.2010–31.12.2010, nämlich dass dem statutarischen Sitz in C lediglich formelle Bedeutung zukommt, während sich die tatsächliche Verwaltung im Kanton Zürich abspielt. Im Übrigen hat das Bundesgericht sein Urteil vom 1. Februar 2019 (2C_627/2017) seither schon mehrfach – auch in Fünfer-Besetzung (vgl. BGE 146 II 111 E. 2.3.6) – bestätigt (siehe z.B. BGr, 5. Januar 2021, 2C_888/2019, E. 4.1 f.; BGr,

30. November 2020, 2C_895/2019, E. 4.1 m. w. H.; BGr, 1. Oktober 2019, 2C_592/2018, E. 5.2).

E. 3.4

Das Steuerrekursgericht hat erläutert, weshalb keine Betriebsstätte in C vorliege (E. 2d). Die Pflichtige wendet in ihrer Beschwerde überhaupt nichts gegen diese Ausführungen ein, insbesondere bringt sie auch mit ihrer Beschwerde keine substantiierte Sachdarstellung vor, die belegen würde, dass in C die für eine Betriebsstätte erforderliche qualitativ und quantitativ wesentliche Tätigkeit ausgeübt worden wäre, z. B. dafür, dass dort in wesentlichem Umfang Sitzungen strategischer Art oder mit Kunden abgehalten worden wären. Bloss untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten genügen jedenfalls nicht (vgl. vorn E. 2.2). Das Steuerrekursgericht hat somit zu Recht eine Betriebsstätte in C verneint.

E. 4.1

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres, allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne. Die Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, beantwortet die Betriebs- oder Unternehmungswirtschaftslehre. Geschäftsmässig begründet sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen; nach der Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (BGr, 3. Mai 2016, 2C_795/2015, E. 2.2 mit Hinweisen). Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinn einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. BGr, 1. Mai 2015, 2C_697/2014, E. 2 mit Hinweisen). Nicht dazu zählen namentlich Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person erbringt. Sie dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäfts- oder Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden (BGr, 3. Mai 2016, 2C_795/2015, E. 2.2; BGr, 1. Mai 2015, 2C_697/2014, E. 2.2; BGr, 16. Juli 2013, 2C_273/2013 und 2C_274/2013, E. 3.2, in: StE 2013 B 93.5 Nr. 27).

E. 4.2

Die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt die steuerpflichtige Person. Demgemäss hat diese grundsätzlich auch nachzuweisen, dass ein erfolgswirksam verbuchter Aufwandsposten (im vollen Umfang) geschäftsmässig begründet ist (BGr, 3. Mai 2016, 2C_795/2015, E. 2.2 m. w. H.). Dies gilt insbesondere auch in Bezug auf die Ausscheidung eines Luxusanteils eines Geschäftsfahrzeugs (BGr, 1. Mai 2015, 2C_697/2014, E. 2.3 und 3.4.3; VGr, 11. Februar 2019, SB.2018.00135, E. 2.2.5). Ausnahmsweise sind aber auch bei steueraufhebenden oder -mindernden Tatsachen die Steuerfaktoren nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen, wenn dem beweiselasteten 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. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 19 Rz. 11; BGr, 6. Februar 2019, 2C_295/2018, E. 4.2 m. w. H.).

E. 5.1

Das Steuerrekursgericht hat ausführlich erläutert und begründet, weshalb die geschäftsmässige Begründetheit zweier Fahrzeuge nicht dargetan sei und weshalb die vom Steueramt vorgenommene Schätzung zu bestätigen sei. Die Ausführungen der Pflichtigen in der Beschwerde (act. 2, Ziff. 8.1) sind mit ihren Ausführungen in der Rekurschrift (Ziff. 12.1) identisch. Mangels einer Auseinandersetzung mit dem vorinstanzlichen Entscheid ist für das Verwaltungsgericht nicht ersichtlich, was die Pflichtige am vorinstanzlichen Entscheid rügen möchte, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist (vgl. vorn E. 1.2).

E. 5.2

Ebenfalls nicht weiter einzugehen ist auf die wortgleichen Ausführungen zum verweigerten Abzug der geltend gemachten Reise- und Repräsentationsspesen von H. Der in diesem Zusammenhang neu vorgebrachte Einwand gegen die Begründung der Vorinstanz ist nicht nachvollziehbar. Denn die Pflichtige hat nachzuweisen, dass ein Aufwandposten geschäftsmässig begründet ist (vorn E. 4.2). Auslagen im Rahmen der Kundenbetreuung sowie der Kontaktpflege können geschäftsmässig begründet sein. Das Verwaltungsgericht verkennt nicht, dass die Pflege von Kundenbeziehungen in vielen Branchen einen hohen Stellenwert hat. Der (von der Pflichtigen zu erbringende) Nachweis des Geschäftsbezugs ist aber hier von besonderer Bedeutung, wo Auslagen – wie die vorliegend geltend gemachten Reise- und Konsumationsunkosten – regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen (BGr, 16. Juli 2013, 2C_273/2013, E. 4.1). Dementsprechend wurde die Pflichtige bereits im Einschätzungsverfahren mittels Auflagen und Mahnungen dazu aufgefordert, die geschäftsmässige Begründetheit nachzuweisen und Originalbelege einzureichen. Nachdem die Pflichtige trotzdem keine Belege eingereicht und die geschäftsmässige Begründetheit nicht schlüssig beantwortet hatte, verweigerte ihr das kantonale Steueramt den geltend gemachten Abzug zu Recht. Daran vermochten auch die mit Rekurs eingereichten Unterlagen nichts zu ändern, geht doch auch daraus der geschäftliche Zusammenhang – wie das Steuerrekursgericht zutreffend festhielt – nicht hervor. Dasselbe trifft auf die Aufrechnung der Tickets für den Sportanlass L in M 2014 zu. Der im Zusammenhang mit dem Sportanlass L in M offerierte Zeugenbeweis vermag die fehlenden Originalbelege nicht zu ersetzen, weshalb auf die Beweisabnahme zu verzichten ist. Die Ausführungen der Vorinstanz, die Position lasse sich nicht finden, bezog sich wohl auf den Einspracheentscheid vom 13. Juli 2020, den die Pflichtige dem Steuerrekursgericht eingereicht hat (act. 7/3/1). Denn in dieser Beilage fehlen die entsprechenden Seiten. Sie sind lediglich in den Akten des kantonalen Steueramts enthalten (act. 8/60).

E. 5.3

Das Steuerrekursgericht hat ausführlich erläutert und begründet, weshalb die Aufrechnung der Kosten der Tierhaltung im Zusammenhang mit dem ...-Club in ... zu bestätigen ist. Die wörtlich identischen Ausführungen der Pflichtigen lassen nicht erkennen, inwiefern der angefochtene Entscheid nach Auffassung der Pflichtigen an einem Rechtsmangel leiden

soll. Auch die einzige neue Ergänzung, wonach der Hauptaktionär aufgrund seiner früheren Anstellung bei einer Bank davon überzeugt gewesen sei, dass ihr Kundensegment gut zu diesem Sport passen würde, vermag der Begründungspflicht nicht zu genügen.

E. 5.4

Schliesslich ist nicht weiter einzugehen auf die wortgleichen Ausführungen zu den geltend gemachten Aufwandpositionen von J (vgl. E. 1.2).

E. 6

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [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.