

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00064 vom 12. Januar 2022**

ZH Verwaltungsgericht, 2022-01-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2021.00064](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00064)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00064 du 12 janvier 2022

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00064 del 12 gennaio 2022

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2015 und 01.01.-31.12.2016 | Ort der tatsächlichen Verwaltung / Überabschreibungen [Die Beschwerdeführerin hat Ende 2015 ihren Sitz in den Kanton X verlegt. Umstritten ist, ob sich die tatsächliche Verwaltung in den streitbetroffenen Steuerperioden weiterhin in I im Kanton Zürich befunden hat oder am Ort des Sitzes. Weiter rügt die Beschwerdeführerin gewisse vom kantonalen Steueramt aufgerechnete Abschreibungen und andere Aufwendungen.] Gewisse Korrekturen am vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (E. 2). Auch das Verwaltungsgericht erachtet es als sehr wahrscheinlich, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Steuerperioden 2015 und 2016 in I befunden hat (E. 3.4). Zum einen zeigt sich dies darin, dass auf der Homepage der Beschwerdeführerin sogar heute noch nur eine Postanschrift in I sowie eine Festnetznummer im Kanton Zürich angegeben wird. Gleich zu würdigen ist der Umstand, dass sie ihrer Bank die neue Adresse erst vor Kurzem mitteilte. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Aussenauftritt der Beschwerdeführerin klar dafür spricht, dass sie in den streitbetroffenen Jahren von I im Kanton Zürich aus verwaltet wurde (E. 3.4.1). Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht, den Gegenbeweis zu erbringen bzw. den Hauptbeweis zu entkräften (E. 3.5). Auch vor Verwaltungsgericht gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, den zusätzlichen Abschreibungsbedarf zur Begründung der Überabschreibungen zu belegen (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

umfasste, kann diese Frage vorliegend offenbleiben. Entsprechend braucht auch nicht vertieft zu werden, ob ein Augenscheinprotokoll hätte erstellt werden müssen.

#### **E. 2.1.1**

Die Beschwerdeführerin bestreitet die vorinstanzlichen Ausführungen zu den Büroräumlichkeiten in K. Diese würden auf Aussagen und subjektiven Behauptungen des Revisors, der die Büroräumlichkeiten im Rahmen der Buchprüfung gesehen habe, beruhen. Anstatt der von der Vorinstanz angenommenen 42,7 m

#### **E. 2.1.2**

Zu bestätigen ist die vorinstanzliche Feststellung, dass die Büroräumlichkeiten nicht repräsentativ sind. Dies bestreitet die Beschwerdeführerin auch gar nicht. Viel mehr behauptet sie, gar keine repräsentativen Büros zu benötigen, da sie ihre Kunden nicht in K, sondern an deren Aufenthaltsort treffe. Die Grösse der Büroräumlichkeiten war gemäss der unwidersprochen gebliebenen Darstellung der Beschwerdeführerin auch Thema der Sitzung

vom 13. November 2018. Die Vertreter des kantonalen Steueramts sollen die grösseren Büroräumlichkeiten mit den Worten "dann haben wir wohl nicht alles gesehen" zur Kenntnis genommen haben. Es erscheint deshalb als sehr wahrscheinlich, dass der Revisor nur den einen Büroraum mit drei Arbeitsplätzen und einer Fläche von 42,7 m

#### **E. 2.2.1**

Weiter rügt die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz gehe in ihrem Entscheid zu Unrecht davon aus, die Geschäftsleitungssitzungen hätten nicht in K stattgefunden. Dies sei aber mit den eingereichten geschwärzten Geschäftsleitungsprotokollen belegt worden. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz seien diese in der Titelzeile datiert. Dass sie nicht unterzeichnet seien, sei darauf zurückzuführen, dass Sitzungsprotokolle in der heutigen digitalen Welt unter den Teilnehmern zirkuliert und allenfalls berichtet, aber nicht unterzeichnet würden. Die Dokumente könnten nicht als "beliebig produzierbare Dokumente" vom Tisch gefegt werden.

#### **E. 2.2.2**

Die Protokolle enthalten in der Titelzeile das Datum und die Ortsangabe "K". Sie sind jedoch weder handschriftlich datiert noch unterzeichnet. Diesbezüglich ist der Vorinstanz keine falsche Sachverhaltsfeststellung vorzuwerfen. Auf die Tatsache, dass sie den Protokollen mangels handschriftlicher Datumsangabe und Unterzeichnung keinen Beweiswert zugesprochen hat, ist in E. 3.5.5 einzugehen.

#### **E. 2.3.1**

Ferner lässt die Beschwerdeführerin ausführen, die vorinstanzlichen Ausführungen zu den Aufgaben der Einsatzleitung in I seien falsch. Die Einsatzleitung in I nehme die Aufträge entgegen und leite diese per Telefon oder E-Mail an die Fahrer weiter. Die Fahrer bzw. Fahrzeuge hätten Standorte in T (im Kanton U), I und teilweise auch in K (im Kanton X). Die Fahrer würden die Einsätze selbständig durchführen und die Einsatzleitung habe nach der Erteilung des Auftrags keinen direkten Einfluss mehr auf die Einsätze. Offensichtlich habe die Vorinstanz hier aus öffentlich zugänglichen Dokumenten einer anderen Rettungsgesellschaft abgeschrieben und habe dabei komplett ausgeblendet, dass die Einsatzleitung der Beschwerdeführerin die Kranken- und Organtransporte auf der Strasse koordiniere. Luftrettungseinsätze koordiniere sie nicht, diese gelangten von der Nummer 144 direkt an die Helikopterstandorte. So sei es sicherlich falsch, dass die Mitarbeiter der Einsatzleitung Spezialisten im Bereich Aviatik, Geografie und Meteorologie sein müssten.

#### **E. 2.3.2**

Die Vorinstanz widersprach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die Einsatzleitung kein Indiz sei für die tatsächliche Verwaltung in I. Zusammengefasst hielt sie dazu fest, die Zuteilung der Aufträge auf die einzelnen Fahrzeuge und medizinischen Equipen sei im Geschäftsfeld der Pflichtigen (Patiententransporte, Rettungsflüge, Organtransporte etc.) – nebst den Transporten bzw. der medizinischen Versorgung als solches – geradezu zentral. Die Einsatzleiter müssten sicherlich über spezifisches Fachwissen verfügen (in den Gebieten der Medizin, Geographie, Meteorologie, Aviatik, Routenplanung, Fremdsprachen etc.). Insofern könne die Einsatzleitung nicht als nebensächlich dargestellt werden. Im Gegenteil: Sie stelle das Herz einer Flugrettungsfirma dar. Es sei wohl grundsätzlich zu bejahen, dass die Einsatzleitung ihre Aufgabe nicht zwingend in der Nähe der stationierten Flugzeuge, Helikopter und Ambulanzen

wahrnehmen müsse. Dort wo diese Arbeit aber stattfindet, sei im Bereich von Rettungs-, Patienten- und Organtransporten der Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit anzusiedeln.

### **E. 2.3.3**

Es trifft zu, dass die Beschwerdeführerin bereits in ihrer ersten Eingabe vom 10. April 2018 zu den Einschätzungsvorschlägen daraufhin gewiesen hat, dass die Einsatzleitung in I nur die Einsätze ihrer Fahrzeuge (Ambulanzen) koordine. Diesen Standpunkt hat sie während des gesamten Verfahrens weiter vertreten und in der Einsprache und zuletzt in der Rekurschrift geltend gemacht. Das kantonale Steueramt äusserte sich im Einspracheentscheid nicht zu diesem Punkt. Auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die Einsatzleitung in I nur den Einsatz der Fahrzeuge koordine und die Helikopter direkt über die Notrufnummer 144 aufgeboden würden, geht das Steuerrekursgericht nicht ein. Vor Verwaltungsgericht reicht die Beschwerdeführerin im Parallelverfahren zur Schwestergesellschaft A AG eine Kopie eines E-Mails der stellvertretenden Leiterin der Abteilung Recht bei Schutz & Rettung der Stadt Z vom 20. April 2021, ein. Darin wird bestätigt, dass die Einsatzzentrale von Schutz & Rettung Z die Helikopter der Beschwerdeführerin nie über die interne Zentrale der Beschwerdeführerin disponiert hat, sondern diese seit spätestens Mitte 2014 direkt anbietet. Bei diesem erstmals vor Verwaltungsgericht eingereichten Beweismittel handelt es sich um ein zulässiges Novum (vgl. E. 1.2). Dass die Rettungshelikopter nicht über die Einsatzleitung in I, sondern über die Notrufnummer 144 aufgeboden werden, ergibt sich auch aus der von der Beschwerdeführerin schon im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Darstellung der Wertschöpfung der Rettungshelikopter. Vor diesem Hintergrund sieht es das Verwaltungsgericht als erwiesen an, dass die Einsätze der Rettungshelikopter nicht über die Einsatzleitung in I koordiniert werden.

### **E. 2.3.4**

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach die Einsatzleitung in I nur den Einsatz der Fahrzeuge koordine, deckt sich nicht vollständig mit den Akten. Gemäss der von der Beschwerdeführerin eingereichten Darstellung des Wertschöpfungsprozesses der Ambulanzflugzeuge (03 und Fremdflugzeuge [Charter]) erfolgt auch deren Auftragsübermittlung, -bearbeitung und -disposition über die Einsatzleitung in I oder am Wohnort der Einsatzleiter/In. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Einsatzleitung in I die Auftragsübermittlung-, -bearbeitung und -disposition der Fahrzeuge (Ambulanzen) der Beschwerdeführerin und der Ambulanzflugzeuge der A AG wahrnimmt, aber nicht die Helikoptereinsätze koordine. Indem die Vorinstanz davon ausging, dass die Einsatzleitung auch die Helikoptereinsätze der A AG koordine, hat sie die Einsatzleitung zu stark als "Flugeinsatzleitung" dargestellt. Die Haupttätigkeit der Einsatzleitung dürfte hingegen die Koordination der Einsätze der Fahrzeuge der Beschwerdeführerin sein. Da die Einsatzleitung aber gemäss eigenen Angaben der Beschwerdeführerin auch die Einsätze der Ambulanzflugzeuge koordine, sind die vorinstanzlichen Ausführungen nicht falsch. Auf die Tatsache, dass die Vorinstanz dem Ort der Einsatzleitung für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung eine hohe Bedeutung beimisst, wird in E. 3.4 eingegangen.

### **E. 3.1.1**

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 StG sowie Art. 20 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der

Kantone und Gemeinden [ Steuerharmonisierungsgesetz , StHG]). Als Sitz einer Aktiengesellschaft gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 626 Ziff. 1 OR in Verbindung mit Art. 56 ZGB). 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, 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 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, E. 2.2, mit weiteren 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 (BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_24/2021, E. 4.2; BGr, 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.2; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021 [nachfolgend: Kommentar Interkantonales Steuerrecht], § 8 N. 14 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.1.2**

Befinden sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person in unterschiedlichen Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zugehörigkeit der juristischen Person im Sinn von Art. 20 Abs. 1 StHG, ist der Konflikt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen. Diese Grundsätze sind der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV zu entnehmen. Danach liegt das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person am Ort der tatsächlichen Verwaltung (BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 5.2; BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017, E. 2.3.6; vgl. auch BGE 146 II 111 E. 2.3.6).

### **E. 3.1.3**

Die für die Bestimmung der tatsächlichen Verwaltung konstituierenden Sachverhaltselemente sind von den Steuerbehörden von Amtes wegen abzuklären (Untersuchungsgrundsatz), dabei unterliegen die Steuerpflichtigen einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (§ 135 StG; vgl. BGE 138 II 300 E. 3.4). So hat die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person alles Erforderliche vorzukehren, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (BGr, 22. November 2016, 2C\_1039/2016, E. 3.1; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Steuerharmonisierungsgesetz, 3. A., Basel 2017 [nachfolgend: Kommentar StHG], Art. 42 N. 3). Die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen unterliegen sodann der (freien) Beweiswürdigung durch die Veranlagungs- oder

Gerichtsbehörde, wobei der Beweis in Anwendung des Regelbeweismasses der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit erbracht ist, wenn die Behörde nach erfolgter Beweiswürdigung und anhand objektiver Gesichtspunkte vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist (BGr, 11. November 2016, 2C\_483/2016, E. 6.1; Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 46 N. 22). Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGr, 11. November 2016, 2C\_483/2016, E. 6.1). Erst für den Fall, dass rechtserhebliche Tatsachen auch nach erfolgter Beweiswürdigung als unbewiesen zu gelten haben, stellt sich die Rechtsfrage nach der objektiven Beweislast (BGE 137 II 313 E. 3.5.1; BGr, 29. November 2018, 2C\_647/2018, E. 3.3). Im Steuerrecht ist bei Beweislosigkeit gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB) zu verfahren: Ihr zufolge trägt die Veranlagungsbehörde grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (vgl. zum Ganzen BGr, 30. Januar 2019, 2C\_549/2018, E. 2.3).

#### **E. 3.1.4**

In Bezug auf das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen gilt der Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen (Zweifel/Hunziker, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 20, 23). Der andere Kanton, welcher ein Briefkastendomizil geltend macht, hat die Umstände darzutun und zu beweisen, aus welchen sich ergibt, dass der ausserkantonale Sitz einer juristischen Person nur formeller Art ist und die tatsächliche Verwaltung im betreffenden Kanton besorgt wird (Zweifel/Hunziker, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 20). Erscheint aber der durch den anderen Kanton geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen juristischen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen (BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 21).

#### **E. 3.2.1**

Das Steuerrekursgericht ist in seiner Entscheidung zum Schluss gekommen, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in den streitbetreffenden Steuerperioden 2015 und 2016 in I befunden habe. Zusammengefasst erwog es, der Zweck der Beschwerdeführerin bestehe gemäss Handelsregistereintrag in erster Linie in der Organisation und der Unterhaltung einer internationalen Einsatz- und Dispositionszentrale für die Entgegennahme und Organisation von Hilfeleistungen jeglicher Art. Die Einsatzzentrale befinde sich seit der Gründung und bis heute am Gründungsdomizil an der H-Strasse 01 in I. Mindestens zwei Ambulanzfahrzeuge seien dort permanent stationiert. Die räumlichen Gegebenheiten in K würden nicht für eine wichtige Schaltstelle einer Flugrettungsfirma sprechen. Die zentrale Telefonnummer der Beschwerdeführerin würde auch heute nur in einem Festnetzanschluss in I bestehen, ebenso wie als Postanschrift konsequent I angegeben werde. Damit laufe die gesamte externe Kommunikation nach wie vor über I, was mit der bloss sporadischen allfälligen Nutzung der Arbeitsplätze in K übereinstimme. Dass monatliche Geschäftsleitungssitzungen (jeweils aller drei Gesellschaften zusammen) in K stattgefunden hätten, habe die Beschwerdeführerin nicht belegt, da die in diesem Zusammenhang eingereichten geschwärzten Sitzungsprotokolle weder datiert noch unterzeichnet seien. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin

stelle die Tatsache, dass sich die Einsatzleitung in I befinde, ein Indiz für die tatsächliche Verwaltung in I dar. Sei doch im Geschäftsfeld der Beschwerdeführerin die Zuteilung der Aufträge auf die einzelnen Fahrzeuge und medizinischen Equipen – nebst den Transporten bzw. der medizinischen Versorgung als solches – geradezu zentral. Die Einsatzleiter müssten sicherlich über spezifisches Fachwissen verfügen (in den Gebieten der Medizin, Geographie, Meteorologie, Aviatik, Routenplanung, Fremdsprachen etc.). Insofern könne die Einsatzleitung nicht als nebensächlich dargestellt werden. Im Gegenteil: Sie stelle das Herz einer Flugrettungsfirma dar. Es sei wohl grundsätzlich zu bejahen, dass die Einsatzleitung ihre Aufgabe nicht zwingend in der Nähe der stationierten Flugzeuge, Helikopter und Ambulanzen wahrnehmen müsse. Dort, wo diese Arbeit aber stattfinde, sei im Bereich von Rettungs-, Patienten- und Organtransporten der Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit anzusiedeln. Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass am bisherigen Geschäftszentrum I (Büroräumlichkeiten und Einsatzzentrale) seit der behaupteten Sitzverlegung keine wesentlichen aktenkundigen Veränderungen stattgefunden hätten, liege der Mittelpunkt des Eigenlebens der Beschwerdeführerin nach wie vor mit hoher Wahrscheinlichkeit in I.

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, das kantonale Steueramt habe den Hauptbeweis nicht erbracht, dass sich die tatsächliche Verwaltung sehr wahrscheinlich in I befunden habe. Zum Standort I habe die Vorinstanz lediglich vier Feststellungen gemacht. Dass die Einsatzleitung in I sei (Feststellung Nr. 1), erhöhe die Wahrscheinlichkeit nur zu 30 %, dass auch die tatsächliche Verwaltung in I sei, da es auch bei der Einsatzleitung bloss um eine von vielen operativen Funktionen gehe und diese auch ausgelagert werden könne. Der zentrale Festnetzanschluss sei in I und die Postanschrift auf der Homepage werde ebenfalls mit I angegeben (Feststellung Nr. 2), wodurch sich aber die Wahrscheinlichkeit für die tatsächliche Verwaltung nur um 5 % erhöhe. Dass die Adressänderung gegenüber der Bank O (Feststellung Nr. 3) verspätet erfolgt sei, sage nichts über die tatsächliche Verwaltung aus. Dass die Personalabteilung der Gruppe in I sei (Feststellung Nr. 4), treffe nicht zu und auch wenn dem so wäre, käme dieser lediglich eine Hilfsfunktion zu, welche keine tatsächliche Verwaltung zu begründen vermöge. Für eine 75 % Wahrscheinlichkeit müsste zumindest erstellt sein, dass die Geschäftsleitungssitzungen in I stattgefunden hätten und dass die zentralen Mitarbeiter in I arbeiteten. Beides sei unbewiesen. Die Ausführungen der Vorinstanz beschränkten sich darauf, dass die Geschäftsleitungssitzungen nicht in K stattgefunden hätten bzw. dass keine Bestätigungen der Mitarbeiter zum Arbeitsort K vorliegen würden. Die Vorinstanz beschränke sich auf eine negative Beweisführung, der Hauptbeweis sei aber positiv zu führen.

### **E. 3.4**

Nach Durchsicht sämtlicher Akten kommt auch das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass es sehr wahrscheinlich ist, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Steuerperioden 2015 und 2016 in I befunden hat.

#### **E. 3.4.1**

Zum einen zeigt sich dies darin, wie das Steuerrekursgericht zutreffend ausführte, dass auf der Homepage der Beschwerdeführerin sogar heute nur eine Postanschrift in I sowie eine Festnetznummer im Kanton Zürich angegeben wird. Dass die Beschwerdeführerin die Post in I in Empfang nimmt und gegen aussen nur auf einer Festnetznummer im Kanton Zürich

erreichbar ist, spricht deutlich gegen die behauptete Sitzverlegung. Gleich zu würdigen ist der Umstand, dass die Beschwerdeführerin der Bank O ihre neue Adresse erst vor Kurzem mitteilte. Sodann ist auch auf den im Namen der Beschwerdeführerin für das Steuerjahr 2016 ausgestellten Lohnausweis für V (Verwaltungsratsmitglied während des Jahrs 2016) die Adresse in I angegeben. Zusammengefasst ist festzuhalten, dass der Aussenaustritt der Beschwerdeführerin klar dafür spricht, dass sie in den streitbetroffenen Steuerperioden von I aus verwaltet wurde. Hinzu kommt die bedeutende Tatsache, dass sich die Einsatzzentrale der Beschwerdeführerin seit ihrer Gründung in I befindet. Dass der Einsatzleitung für die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin eine zentrale Bedeutung zukommt, verdeutlicht auch der Gesellschaftszweck, der in erster Linie in der Organisation und der Unterhaltung der Einsatzzentrale besteht. Während die konkrete Erfüllung der Aufträge durch die Beschwerdeführerin an diversen Orten stattfindet, ist die Einsatzzentrale fix in I lokalisiert. Dass die Vorinstanz I zu Recht als Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit bezeichnet hat, zeigt sich nicht zuletzt auch darin, dass dort ständig mindestens zwei der vier Ambulanzfahrzeuge stationiert sind.

#### **E. 3.4.2**

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist es sehr wahrscheinlich, dass die zentralen Mitarbeiter – abgesehen von F – fast ausschliesslich in I gearbeitet haben. Dies ergibt sich zum einen aus dem Standort der Einsatzleitung. Die Mitarbeiter, welche die Einsatzzentrale führen, arbeiten in I. Weiter haben zwei Geschäftsleitungsmitglieder – M und N – ihren Wohnsitz in P bzw. in Q und damit in unmittelbarer Nähe zu den Büroräumlichkeiten in I. Damit wird zwar nicht der direkte Beweis erbracht, dass diese schwergewichtig in I gearbeitet haben, es stellt aber ein starkes Indiz dafür dar. Die erforderliche Überzeugung des Gerichts kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (vgl. E. 3.1.3). Ein direkter Beweis kann vom Steueramt hierzu auch nicht erwartet werden, da es – sofern die Steuerpflichtige die nötigen Informationen nicht zur Verfügung stellt – keinen Zugang zu solchen Informationen hat. Zudem macht die Beschwerdeführerin auch nicht geltend, geschweige denn belegt sie, dass die beiden mehrfach pro Woche nach K gereist wären. Gemäss unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Revisors im Bericht über die Buchprüfung der Geschäftsjahre 2015 und 2016 haben L (Leiter Finanzen) und R (Fachmann Finanz- und Rechnungswesen) in ihrer privaten Steuererklärung bei den Berufskosten nur den Arbeitsweg nach I geltend gemacht. Dies belegt, dass ihr primärer Arbeitsort in den streitbetroffenen Jahren I war. Die Behauptungen der Beschwerdeführerin, wonach L fast ausschliesslich und R regelmässig in K gearbeitet hätten, wurde hingegen in keiner Weise belegt.

#### **E. 3.4.3**

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin durfte die Vorinstanz bei dieser Sachlage von einem erbrachten Hauptbeweis ausgehen. Da zahlreiche Berührungspunkte zu I aufgezeigt wurden, kann dem kantonalen Steueramt auch nicht vorgeworfen werden, den Hauptbeweis nur negativ erbracht zu haben.

#### **E. 3.5**

Nachfolgend ist zu prüfen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, den Gegenbeweis zu erbringen bzw. den Hauptbeweis zu entkräften:

##### **E. 3.5.1**

Dass sich ihre tatsächliche Verwaltung in den streitbetroffenen Steuerperioden in K befunden haben soll, begründet die Beschwerdeführerin wie folgt: Zum einen hätten alle Geschäftsleitungssitzungen in K stattgefunden, weshalb dort die zentralen Entscheide getroffen worden seien. Zudem sei der Geschäftsführer und Delegierte, F, in K wohnhaft und arbeite von dort aus, wenn er nicht unterwegs sei. Als Mehrheitsaktionär sei F die zentrale Figur der drei Gesellschaften, der alle zentralen Entscheidungen, natürlich in Absprache mit den anderen Mitarbeitern, treffe. Das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin könne sich gar nicht an einem anderen Ort als am Arbeitsort von Herrn F befinden. Daneben seien auch weitere zentrale Funktionen der Geschäftsleitung im Kanton X ausgeübt worden. So habe L in den strittigen Jahren fast ausschliesslich in K gearbeitet. R, M und N hätten regelmässig in K gearbeitet. Weitere Mitarbeiter hätten vereinzelt in K gearbeitet.

### **E. 3.5.2**

Zur Bedeutung des Wohn- und Arbeitsorts von Herrn F hat die Vorinstanz zutreffend ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin nicht mit einer Einmann-AG ohne feste Geschäftseinrichtungen und Personal verglichen werden könne, da sie über feste Geschäftseinrichtungen und Mitarbeiter in I und an den verschiedenen Ambulanz- bzw. Helikopterstandorten verfüge. Zudem ist F nicht alleiniger Träger der Geschäftsleitung. Der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin gehörten in den streitbetroffenen Steuerperioden neben F auch M und N an, welche beide Wohnsitz im Kanton Zürich haben. Zudem verfügt die Beschwerdeführerin über weitere Mitarbeiter, so etwa jene, die für die Einsatzleitung in I verantwortlich sind. Entsprechend ist dem behaupteten Wohnort des Mehrheitsaktionärs kein besonderes Gewicht zuzumessen. Hinzu kommt vorliegend, wie bereits vom Steuerrekursgericht ausgeführt, dass auch an der Wohnsitzverlegung von F gewisse Zweifel bestehen. Gemäss Handelsregister wohnte er vor seiner Wohnsitzverlegung nach K in P im Kanton Zürich. Seine Lebenspartnerin M, die ebenfalls der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin angehört, wohnt in einer Liegenschaft in P, die sich im Eigentum von F befindet. Das Steuerrekursgericht erachtete es zu Recht als ungewiss, ob sich bei dieser Ausgangslage sein Lebensmittelpunkt in K befindet.

### **E. 3.5.3**

Auch mit dem Vorbringen, neben F würden verschiedene Mitarbeiter zeitweise in K arbeiten, vermag die Beschwerdeführerin den Hauptbeweis nicht zu erschüttern. Sie bestreitet die diesbezüglichen Erwägungen der Vorinstanz nicht und wiederholt lediglich ihre bereits in der Rekurschrift gemachten Ausführungen. Dass die Vorinstanz die Angaben zum Arbeitsort K als unbelegt erachtete, entgegnet die Beschwerdeführerin nicht und reicht auch vor Verwaltungsgericht keine Belege ein. Gemäss unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Revisors im Bericht zur Buchprüfung haben L und R in ihrer privaten Steuererklärung bei den Berufskosten nur den Arbeitsweg nach I geltend gemacht. Vor diesem Hintergrund erscheinen die Behauptungen der Beschwerdeführerin, wonach L fast ausschliesslich und R regelmässig in K gearbeitet hätten, als fraglich und in keiner Weise belegt. Auch dass M und N regelmässig in K gearbeitet haben sollen, bleibt unbelegt. Nicht zuletzt sprechen auch die rudimentär eingerichteten Büroräumlichkeiten in K sowie die Tatsache, dass dort weder ein Festnetzanschluss besteht, noch Post empfangen wird, gegen die häufige Anwesenheit von Mitarbeitern. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Miete der Büroräumlichkeiten in K vollumfänglich von der A AG getragen wurden, was ebenfalls gegen eine effektive Benützung dieser spricht.

#### **E. 3.5.4**

In Bezug auf die Verwaltungsratssitzungen räumte die Beschwerdeführerin bereits in der Rekurschrift ein, dass diese quartalsweise im Kanton Zürich – in den eigenen Räumlichkeiten in I oder bei der W AG in der Stadt Z – durchgeführt worden seien. Hinsichtlich der Geschäftsleitungssitzungen hat die Beschwerdeführerin stets geltend gemacht, diese hätten in den streitbetroffenen Steuerperioden in K stattgefunden. Als Beweis dafür hat sie geschwärzte, nicht unterzeichnete Protokolle eingereicht (vgl. E. 2.2). Aus diesen Protokollen sind das Datum, der Ort K sowie die an- und abwesenden Personen ersichtlich. Praxisgemäss wird ein Protokoll vom Protokollführer und vom Vorsitzenden des Gremiums unterzeichnet. Die fehlenden Unterschriften führen zwar vorliegend nicht dazu, dass den Protokollen gar kein Beweiswert zuzusprechen wäre, dieser ist aber sicherlich reduziert. Ob diese den Beweis, dass die Geschäftsleitungssitzungen in K stattgefunden haben, zu erbringen vermögen, kann vorliegend offenbleiben. Denn selbst wenn die monatlichen Geschäftsleitungssitzungen in K stattgefunden hätten, würde dies – vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen in E. 3.5 – für die Annahme der tatsächlichen Verwaltung in K nicht ausreichen.

#### **E. 3.5.5**

Damit ist der Entscheid des Steuerrekursgerichts in Bezug auf die Feststellung, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Steuerperioden im Kanton Zürich befunden hat, zu bestätigen und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen. Das Steuerrekursgericht hat das Vorliegen einer Betriebsstätte mangels qualitativer und quantitativer Erheblichkeit von Aktivitäten in K verneint. Da die Beschwerdeführerin sich dazu nicht geäußert hat und auch keinen Antrag auf Steuerauscheidung in den Kanton X (bei tatsächlicher Verwaltung im Kanton Zürich) gestellt hat, bleibt es bei den diesbezüglichen Feststellungen des Steuerrekursgerichts.

#### **E. 4**

Nachfolgend sind die Rügen der Beschwerdeführerin in Bezug auf die vom kantonalen Steueramt in der Steuerperiode 2016 nicht zum Abzug zugelassenen Abschreibungen zu prüfen.

##### **E. 4.1.1**

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs 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 geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 lit. b StG). Unter einer Abschreibung ist die gewinnmindernde Herabsetzung des Gewinnsteuerwerts eines Aktivums auf den massgeblichen Bilanzwert zu verstehen. Die Abschreibung ist dazu bestimmt, nach der Bewertung von aktiven Wirtschaftsgütern die dabei festgestellte Entwertung auszugleichen. Abschreibungen können grundsätzlich linear, degressiv bzw. progressiv oder sofort vorgenommen werden. Bei der linearen Abschreibung wird das Abschreibungssubstrat in jeweils gleichen Beiträgen auf die Nutzungsdauer verteilt. Die degressive Abschreibung, welche vom Buchwert des Guts ausgeht, belastet die Erfolgsrechnung in den ersten Jahren stärker als in der letzten Nutzungsphase (Felix Richner et al., § 64 N. 70, 77 StG).

#### **E. 4.1.2**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat für die wichtigsten Arten des abnutzbaren Anlagevermögens Richtlinien für die anzuwendenden Abschreibungssätze erlassen (Merkblatt A/1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe [nachfolgend: Merkblatt A/1995]). Das Merkblatt A/1995 sieht für Motorfahrzeuge aller Art und Hardware und Software einen degressiven Abschreibungssatz von 40 % und für Geschäftsmobiliar einen solchen von 25 % vor. Der lineare Abschreibungssatz beträgt jeweils die Hälfte des degressiven Abschreibungssatzes. Bei unterjähriger Nutzung sind die Abschreibungsansätze pro rata temporis zu kürzen (VGr, 11. Mai 1993 = ZStP 1993, 205). Bei Einhaltung dieser Normsätze wird die geschäftsmässige Begründetheit vermutet; die Steuerbehörden können die Abschreibung nicht mit dem Hinweis auf den fehlenden Abschreibungsbedarf verweigern (BGE 132 I 175 = Pra 2007 Nr. 41 = StR 2006, 656). Dem Steuerpflichtigen steht jedoch der Nachweis eines höheren Abschreibungsbedarfs im Einzelfall offen (Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 28 N. 25 mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 4.2**

Für die Steuerperiode 2016 schätzte das kantonale Steueramt die Beschwerdeführerin mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... ein, wobei es Überabschreibungen auf verschiedenen Sachanlagepositionen von gesamthaft Fr. ... aufrechnete. Das Steuerrekursgericht kam zum Schluss, es sei der Beschwerdeführerin nicht gelungen, den Abschreibungsbedarf über die ordentlichen Abschreibungssätze hinaus nachzuweisen, weshalb die steueramtlichen Aufrechnungen zu bestätigen seien.

#### **E. 4.3**

Konto 1510

##### **E. 4.3.1**

Gemäss Darstellung der Beschwerdeführerin ist die strittige Abschreibung im Umfang von Fr. 3'894.97 auf Schränke und Einrichtungen der Y AG zurückzuführen, welche herausgerissen und entsorgt worden seien. Das Steuerrekursgericht verneinte die Sofortabschreibung, da weder Belege dazu vorgelegt noch angeboten worden seien. Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, es könne nicht erwartet werden, dass ein Steuerpflichtiger von sämtlichen Einrichtungsgegenständen, welche im Verlauf eines normalen Geschäftshergangs angebracht und entfernt würden, Fotografien oder Ähnliches anfertige, nur um in einem allfälligen Gerichtsverfahren einen Beweis für deren Existenz bzw. deren Entfernen vorbringen zu können. Andererseits könne ein Beleg für herausgerissene Schränke auch nicht ex post erstellt werden.

##### **E. 4.3.2**

Diese Einwendungen vermögen nicht zu überzeugen. Wenn die Beschwerdeführerin den Abriss bzw. die Entsorgung nicht hätte belegen können, hätte sie doch zumindest die ursprünglichen Kaufbelege der entsorgten Schränke einreichen können. Während die ordentliche Abschreibung gemäss Merkblatt A/1995 nicht belegt werden muss, werden an den Nachweis eines darüber hinausgehenden Abschreibungsbedarfs umso höhere Anforderungen gestellt. Da die Beschwerdeführerin den über die gewährte ordentliche

Abschreibung hinausgehenden Abschreibungsbedarf in Höhe von Fr. 3'894.97 bloss geltend, aber in keiner Weise belegt hat, hat sie den Nachweis für die über die ordentlichen Abschreibungssätze hinausgehende Abschreibung nicht erbracht hat. Die Aufrechnung ist zu bestätigen.

#### **E. 4.4**

Konto 04 ("Einrichtungen T") sowie Konto 05 ("Einrichtungen")

##### **E. 4.4.1**

Das Steuerrekursgericht führte aus, es sei ersichtlich, dass im Jahr 2016 zwei Schränke (einmal im Betrag von Fr. 1'592.- für T und einmal im Betrag von Fr. 1'158.- verbucht auf dem Konto 05) erworben worden seien. Der Neuzugang im Konto 05 sei sofort abgeschrieben worden. Nachdem die Beschwerdeführerin bisher der linearen Abschreibungsmethode gefolgt sei und eine Abkehr davon in Bezug auf den neuen Schrank (als grundsätzlich langlebiges Mobiliar) weder begründet noch belegt werde, sei die Aufrechnung in diesem Punkt zu Recht erfolgt. Hinsichtlich des anderen neuen Schanks, verbucht auf dem Konto 04, fehle es bereits an einem die streitbetroffene Steuerperiode 2016 betreffenden Beleg. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Schränke und Einrichtungen der Y AG seien herausgerissen und entsorgt worden. Zudem sei ein neuer Schrank am Standort T angeschafft worden, was sich aus der Rechnung in Beilage 12 ergebe. Zudem sei ein Trolley verloren gegangen.

##### **E. 4.4.2**

Die als Beweisofferte beigelegte Rechnung der Y AG vom 18. August 2016 zeigt die A AG als Käuferin des Schanks, weshalb diese keine Überabschreibung der Beschwerdeführerin zu rechtfertigen bzw. zu belegen vermag. Zudem begründet die Beschwerdeführerin nicht, weshalb der neu erworbene Schrank entgegen ihrer bisher verfolgten linearen Abschreibungsmethode sofort abgeschrieben wurde. Für die Überabschreibungen im Zusammenhang mit den herausgerissenen und entsorgten Schränken und dem verlorenen Trolley bleibt die Beschwerdeführerin auch vor Verwaltungsgericht Belege schuldig. Es kann diesbezüglich auf E. 4.3.2 verwiesen werden.

#### **E. 4.5**

Konto "EDV Soft- und Hardware"

##### **E. 4.5.1**

In Bezug auf das Konto "EDV Soft- und Hardware" erwog das Steuerrekursgericht, dem einzigen eingereichten Beleg dazu könne entnommen werden, dass in der Steuerperiode 2016 ein neues Notebook zugekauft worden sei. Dieses sei per 31. Dezember 2016 mit einem Buchwert von Fr. 903.- ausgewiesen worden. Eine Begründung für zusätzlichen Abschreibungsbedarf auf der übrigen Hardware und dafür, dass gemäss steueramtlichen Ausführungen 2016 die gesamte Software habe abgeschrieben werden müssen, ohne dass diesbezüglich Neuanschaffungen erfolgt seien, habe die Beschwerdeführerin nicht erbracht, weshalb die Aufrechnung von Fr. 17'017.- zu bestätigen sei.

##### **E. 4.5.2**

Auch vor Verwaltungsgericht gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, den zusätzlichen Abschreibungsbedarf zu belegen. Ihre Argumentation, wonach die Lebensdauer ihrer Hardware im Schnitt zwei Jahre betrage, weshalb die vor 2014 erworbene Hardware auf

Fr. 1.- abgeschrieben worden sei, vermag eine über die im Merkblatt A/1995 festgesetzten Abschreibungssätze hinausgehende Abschreibung nicht zu rechtfertigen, zumal diese allgemein gehaltene Argumentation auch auf andere Industrien zutreffen dürfte. Auch in Bezug auf das im Jahr 2016 erworbene Notebook kann keine über den Buchwert von Fr. 903.- hinausgehende Abschreibung zugelassen werden. Damit ist die Aufrechnung der Überabschreibung auf dem Konto "EDV Soft- und Hardware" in Höhe von Fr. 17'017.- zu bestätigen.

#### **E. 4.6**

Konto 07 ("Personenwagen")

##### **E. 4.6.1**

Das Steuerrekursgericht erwog, den eingereichten Belegen zu den Konti 06 "Ausrüstung Rettungsdienst" und 07 "Personenwagen" sei lediglich der Erwerb eines Defibrillators für Fr. 3'000.- im Konto "Ausrüstung Rettungsdienst" zu entnehmen, welcher im Jahr 2016 linear mit Fr. 583.28 zu einem Satz von 33,33 % abgeschrieben worden sei, was korrekt sei. Eine Überabschreibung sei in Bezug auf das Konto "Ausrüstung Rettungsdienst" auch nicht festgestellt worden. Weitere Zukäufe bei den Fahrzeugen oder Spezialausrüstungen seien nicht aktenkundig. Dass im Konto Personenwagen Überabschreibungen im Umfang von Fr. 6'207.- gerechtfertigt gewesen wären, sei nicht ersichtlich und unbelegt geblieben. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, verschiedene Einbauten in den Personenwagen seien voll abgeschrieben worden, da sie entweder ersetzt oder entsorgt worden seien. Die technischen Einbauten in Rettungsfahrzeugen würden viel schneller an Wert verlieren als Fahrzeuge im Allgemeinen, weshalb die Abschreibungen über die linearen 20 % hinausgehen würden. Es sei nicht möglich, die Entsorgung der Einbauten zu belegen. Es werde aber aus den Konten ersichtlich, dass im Jahr 2016 Neuanschaffungen erfolgt seien.

##### **E. 4.6.2**

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin zeigen die von ihr angegebenen Beweisofferten (Auszüge zu den Konti 06 und 07) einzig den Kauf des Defibrillators, welcher auf dem Konto 06 verbucht wurde. Der Auszug des Kontos 07 betrifft das Jahr 2015, weshalb die damals getätigten Zukäufe vorliegend nicht relevant sind. Auch wenn im Auszug zum Konto Personenwagen für das Jahr 2016 Zukäufe ersichtlich wären, hätte die Beschwerdeführerin damit noch nicht belegt, dass diese Zukäufe die voll abgeschriebenen Einbauten ersetzen. Das Steuerrekursgericht ist somit zu Recht zum Schluss gelangt, dass die Beschwerdeführerin den Nachweis, für die Überabschreibungen im Umfang von Fr. 6'207.- auf dem Konto Personenwagen nicht erbracht hat. Damit ist die Beschwerde auch in Bezug auf die nicht zum Abzug zugelassenen Abschreibungen abzuweisen.

#### **E. 5**

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 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.