



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 28. Oktober 2022
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A.A. _____ AG
Rekurrentin
vertreten durch B. _____ AG

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2017
(Veranlagung / Gewinnaufrechnung)

A 2021 15

A. Die A.A. _____ AG (vormals unter der Firma: A.A. _____ GmbH [bis 5. Juni 2019] bzw. C. _____ GmbH [bis 15. Dezember 2017] bzw. D. _____ GmbH [bis 21. Januar 2003]) wurde infolge Verlegung ihres Sitzes von E. _____/ZG nach F. _____/NW am 15. Dezember 2017 im Handelsregister des Kantons Zug gelöscht; am 26. März 2018 (Datum Tagesregister) wurde die Gesellschaft im Handelsregister des Kantons Nidwalden eingetragen. Die steuerpflichtige Gesellschaft wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern seit dem Geschäftsjahr 2011 als gemischte Gesellschaft (Verwaltungsgesellschaft) gemäss § 69 Abs. 2 aStG besteuert (vgl. Rek-act. A Ziff. 1). Mit Einreichung der Steuererklärung 2017 des Kantons Nidwalden vom 19. Dezember 2018 beantragte die steuerpflichtige Gesellschaft eine ordentliche Besteuerung und verzichtete damit bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf eine privilegierte Besteuerung als Verwaltungsgesellschaft (sinngemäss unter Vorbehalt der Anerkennung der Betriebsstätte in Shanghai; StV-act. 1 S. 22; vgl. auch Rek-act. A Ziff. 1). Mit Verfügung vom 25. November 2019 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Zug fest, dass im Kanton Nidwalden im Jahr 2017 weder eine beschränkte noch eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet worden und somit keine interkantonale Steuerauscheidung vorzunehmen sei (die Feststellungsverfügung befindet sich nicht in den Verfahrensakten; vgl. aber StV-act. 2 S. 2 und act. 5 S. 2).

Nach einem Einschätzungsvorschlag am 10. März 2020 und anschliessender Stellungnahme der A.A. _____ AG vom 12. Mai 2020 (Rek-act. C1) sowie telefonischer Besprechung am 13. Juli 2020 (vgl. Rek-act. A Ziff. 1) veranlagte die Steuerverwaltung die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sowie die direkte Bundessteuer 2017 am 3. September 2020 ordentlich, ohne die Anerkennung einer Betriebsstätte in Shanghai sowie unter Aufrechnung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand (Betriebskosten Shanghai) von Fr. _____ (StV-act. 2).

Dagegen liess die A.A. _____ AG am 1. Oktober 2020 Einsprache erheben und beantragen, es sei eine Veranlagung gemäss ihrer Deklaration – unter Ausscheidung eines Auslandanteils von Fr. _____ für eine Betriebsstätte in Shanghai – vorzunehmen und es sei auf die vorgenommene Aufrechnung nicht begründeten Aufwands für die Betriebsstätte von Fr. _____ zu verzichten (Hauptantrag). Sofern eine internationale Steuerauscheidung verworfen werde, sei für die Kantonssteuer eine Besteuerung als gemischte Gesellschaft vorzunehmen (Eventualantrag; Rek-act. C2).

Mit Einspracheentscheid vom 21. Juni 2021 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache dahingehend teilweise gut, als sie die Aufrechnung des geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands auf Fr. _____ reduzierte und für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 eine Besteuerung als gemischte Gesellschaft im Sinne von § 69 Abs. 2 aStG vornahm. Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen (Rek-act. A).

B. Mit Rekurs datierend vom 21. Juli 2021 (Postaufgabe 22. Juli 2021) beantragte die A.A. _____ AG (nachfolgend Rekurrentin), dass auf die Aufrechnung der Kosten der Betriebsstätte "Shanghai" von Fr. _____ zu verzichten sei, dies bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer. Es sei festzustellen, dass die Rekurrentin in Shanghai eine Betriebsstätte unterhalte, mit der Folge, dass für die direkte Bundessteuer eine internationale Steuerauscheidung vorzunehmen sei (act. 1).

C. Die Rekurrentin bezahlte den von ihr verlangten Kostenvorschuss von Fr. 7'000.– am 18. August 2021 fristgerecht (act. 3).

D. Die Steuerverwaltung (nachfolgend auch Rekursgegnerin) beantragte mit Vernehmung vom 20. September 2021 die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Eventualiter sei auch für die Kantons- und Gemeindesteuern eine Betriebsstättenausscheidung vorzunehmen, jedoch unter ordentlicher Besteuerung (act. 5).

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen. Es erfolgte kein weiterer Schriftenwechsel, auf die Ausführungen in den genannten Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwal-

tungsrechtspflegegesetz, VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

1.2 Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst.

Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 21. Juni 2021 (frühestens zugestellt am 22. Juni 2021) wurde am 22. Juli 2021 der Schweizerischen Post übergeben und damit fristgerecht eingereicht. Der Rekurs entspricht sodann den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. denjenigen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm diejenige Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs

auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen – ganz oder teilweise – gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

3. Streitig und zu prüfen ist vorab, ob die Rekurrentin in der vorliegend relevanten Steuerperiode 2017 in Shanghai eine Betriebsstätte unterhalten hat.

4.

4.1 Die Steuerpflicht der Rekurrentin in der Schweiz bzw. im Kanton Zug aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit in der Steuerperiode 2017 (sog. Hauptsteuerdomizil; § 51 StG i.V.m. § 53 Abs. 1 StG; Art. 50 DBG i.V.m. Art. 52 Abs.1 DBG; Art. 20 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]) ist im vorliegenden Fall nicht Streitgegenstand und ohnehin unbestritten (vgl. vorne Sachverhalt lit. A mit dem Hinweis auf die rechtskräftige Feststellungsverfügung der Steuerverwaltung vom 25. November 2019).

Am Ort der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt grundsätzlich das weltweite Einkommen der Steuerpflichtigen der Besteuerung durch die Gebietshoheit (Oesterhelt/Schreiber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 52 N 5). Umstritten ist hingegen, ob ein Teil dieses Gesamteinkommens (infolge der streitgegenständlichen Betriebsstätte) einem Nebensteuerdomizil im Ausland zuzuordnen ist.

4.2 Nach schweizerischem Recht ist die Steuerpflicht einer juristischen Person bei persönlicher Zugehörigkeit zwar unbeschränkt, erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons bzw. im Ausland (§ 53 Abs. 1 StG; Art. 52 Abs. 1 DBG). Die Steuerausscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 52 Abs. 3 DBG) bzw. objektmässig (§ 53 Abs. 3 lit. b StG). Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen (Art. 52 Abs. 3 DBG). Das Vorliegen eines Geschäftsbetriebes setzt voraus, dass ein Unternehmen eine geschäftliche Tätigkeit ausübt, wobei ein Betrieb nach kaufmännischer Art in einer festen Anlage oder Einrichtung ausgeführt wird (vgl. Art. 51 Abs. 2 DBG; BGer 2C_707/2016 vom 23. März 2018 E. 2.3; 2C_738/2014, 2C_739/2014 vom 21. August 2015 E. 2.3; 2A.119/2007, 2A.120/2007 vom 13. August 2007 E. 3.1).

4.3 Das Bundesgericht geht von einem einheitlichen Begriff der Betriebsstätte aus, sowohl was die Betriebsstätte einer ausländischen Unternehmung in der Schweiz betrifft, wie auch den umgekehrten Fall der ausländischen Betriebsstätte einer schweizerischen Unternehmung (BGE 139 II 78 E. 2.4.3). Artikel 51 Abs. 2 Satz 1 DBG definiert die Betriebsstätte als eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Als feste Geschäftseinrichtungen gelten Anlagen oder Einrichtungen, in denen ständig oder doch wenigstens während einer gewissen Zeit die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird. Es dürfen rechtsprechungsgemäss jedoch etwas höhere Anforderungen an Betriebsstätten im Ausland gestellt werden als an solche in der Schweiz; in zweifelhaften Fällen sind Tätigkeiten im Ausland aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz tendenziell der Steuerpflicht in der Schweiz zu unterwerfen. Einer allenfalls drohenden Doppelbesteuerung ist in solchen Fällen mittels Heranziehung entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen entgegenzutreten, soweit solche bestehen (BGE 139 II 78 E. 3.1 mit Hinweisen).

4.4 Das Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-CHN; SR 0.672.924.91) definiert in Art. 5 den Begriff der Betriebsstätte wie folgt:

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Abs. 1). Der Ausdruck "Betriebsstätte" umfasst gemäss Abs. 2 lit. c insbesondere auch eine Geschäftsstelle.

Gemäss Art. 5 Abs. 5 DBA CH-CHN gelten ungeachtet der Absätze 1–4 allerdings *nicht* als Betriebsstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;

- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten wird, mehrere der unter lit. a–e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Ist eine Person – mit Ausnahme (des vorliegend nicht relevanten Falles) eines unabhängigen Vertreters im Sinne von Abs. 7 – für ein Unternehmen tätig, besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen dieses Unternehmens Verträge abzuschliessen, und übt sie diese Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Abs. 5 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen (Abs. 6).

Absatz 8 stellt sodann klar, dass allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise ihre Tätigkeit ausübt, keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen wird.

4.5 Die für den vorliegenden Fall relevanten Bestimmungen des DBA CH-CHN entsprechen den Bestimmungen des OECD-Musterabkommens (OECD-MA), weshalb zur Auslegung dieser Normen die dazu vorhandene Rechtsprechung und Literatur herangezogen werden kann.

4.5.1 Als Geschäftseinrichtung ist eine Einheit unternehmerisch nutzbarer und dem Betrieb dienender Sachen (körperliche Gegenstände) zu verstehen, so etwa Räumlichkeiten und Einrichtungen. Entscheidend ist, dass das Unternehmen über einen gewissen Platz verfügen kann. Dabei ist nicht von Bedeutung, ob die Sachen im Eigentum des Unterneh-

mens stehen oder lediglich ein (rechtlich vereinbartes oder faktisches) Nutzungsrecht daran besteht. Die Tatsache, dass ein Unternehmen an einem bestimmten Ort präsent ist, genügt noch nicht für die Annahme einer Betriebsstätte. Erforderlich ist ein minimales Verfügungsrecht über die Einrichtung. Damit das Vorliegen einer Verfügungsmacht bejaht werden kann, ist notwendig, dass das Unternehmen über Nutzungsdauer und -umfang der Geschäftseinrichtung nach Belieben selbst entscheiden kann. Sofern mehrere Parteien die Geschäftseinrichtung nutzen können, bedarf es zur Bejahung der Verfügungsmacht eines exklusiven oder mindestens durchsetzbaren Rechts zur tatsächlichen Nutzung (Schreiber/Honold/Jaun, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 5 N 7). Weiter ist für die Begründung einer Betriebsstätte entscheidend, dass die Tätigkeit des Unternehmens in der festen Einrichtung bzw. durch sie ausgeübt wird (Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 N 9).

4.5.2 Nicht das sachliche Anknüpfungsmerkmal der festen Geschäftseinrichtung, sondern das Anknüpfen an der Person des abhängigen Vertreters charakterisiert den Tatbestand von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, welcher Art. 5 Abs. 6 DBA CH-CHN entspricht. Für die Annahme einer solchen sog. Vertreterbetriebsstätte müssen kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- abhängige Person, die nicht unabhängiger Vertreter im Sinne von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA bzw. Art. 5 Abs. 7 DBA CH-CHN ist;
- Tätigkeit im Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats;
- Besitz einer Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschliessen (Abschlussvollmacht);
- gewöhnliche Ausübung der Abschlussvollmacht;
- keine Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten im Sinne von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA bzw. Art. 5 Abs. 5 DBA CH-CHN (vgl. auch Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 N 109 f.).

Vertreter können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein, ebenso Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit. Personen, welche in einem Konzern miteinander verbunden sind, können ebenfalls Vertreter des einen vom anderen sein. Hingegen kann eine Betriebsstätte als solche kein Vertreter sein, da dieser eine von dem Vertretenen verschiedene Person sein muss. Allenfalls kann aber die Person, der die Betriebsstätte zuzurechnen ist, Vertreter sein (Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 N 114). Generell ist keine Vertreterbetriebsstätte anzunehmen, wenn sich die Tätigkeit des Vertreters auf

Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art beschränkt, wie beispielsweise der Abschluss von Einkaufsverträgen. Generell gilt, dass bei Erfüllung der Voraussetzungen nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA bzw. Art. 5 Abs. 6 DBA CH-CHN eine Vertreterbetriebsstätte in dem Ausmass besteht, in dem der Vertreter für das Unternehmen tätig wird (Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 N 117 und 128 ff.).

4.5.3 Den in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA bzw. Art. 5 Abs. 5 DBA CH-CHN definierten Ausnahmen im Sinne eines Negativkatalogs kommt im Vergleich zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA bzw. Art. 5 Abs. 1 DBA CH-CHN Lex-specialis-Charakter zu. Die Auswirkungen des Normgehalts von Art. 5 Abs. 5 DBA CH-CHN auf Vertreter beziehungsweise Vertreterbetriebsstätten, welche per sei keine feste Geschäftseinrichtung darstellen, wird in Art. 5 Abs. 6 DBA CH-CHN ausdrücklich berücksichtigt. Werden daher Verträge zur Ausübung der Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten durch hierzu bevollmächtigte Personen der festen Geschäftseinrichtungen abgeschlossen, so qualifizieren diese Personen auch nicht als Vertreter im Sinne von Art. 5 Abs. 6 DBA CH-CHN (vgl. Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 N 62 f.).

Die Regelung von Art. 5 Abs. 5 lit. d DBA CH-CHN gilt nur für die Einkaufstätigkeit zu Gunsten des eigenen Unternehmens. Die Norm steht in Zusammenhang mit Art. 7 Abs. 5 OECD-MA bzw. Art. 7 Abs. 5 DBA CH-CHN, wonach einer Betriebsstätte für den blossen Einkauf von Gütern oder Waren für ein Unternehmen kein Gewinn zugerechnet werden soll. Die reine Einkaufstätigkeit wird daher für die Erzielung des Unternehmensgewinns explizit nicht als Bestandteil der Haupttätigkeit betrachtet, sofern sie für das Unternehmen selbst erfolgt. Dies gilt sogar für Unternehmen, für die dem Einkauf der eigenen Güter oder Waren eine zentrale Bedeutung zukommt, wie beispielweise Handelsunternehmen in der Mode- oder Rohstoffbranche. Untergeordnete Nebentätigkeiten, die mit dem Einkauf von Gütern oder Waren unmittelbar zusammenhängen, sind ebenfalls unschädlich (bspw. die Qualitätskontrolle für die eingekauften Güter oder Waren; Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 N 76). Die eigentliche Einkaufstätigkeit des Unternehmens für Dritte oder für andere Konzernunternehmen qualifiziert dagegen in der Regel als Haupttätigkeit (bspw. als Einkaufsgesellschaft im Konzern; Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 N 77).

Gemeinsam ist den Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten der Hintergrund, dass sie sehr wohl zur Produktivität des Unternehmens beitragen können. Allerdings sind deren Beiträge so weit von der Gewinnerzielung entfernt, dass eine entsprechende Gewinnzuteilung sehr schwierig wäre. Die Abgrenzung von Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten im Sinne von

Art. 5 Abs. 5 lit. e DBA CH-CHN richtet sich nach der Frage, ob die konkrete Tätigkeit einen wesentlichen und massgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht. Vorbereitungstätigkeiten zeichnen sich generell dadurch aus, dass sie zeitlich vor der eigentlichen Haupttätigkeit erfolgen und nicht unmittelbar der Umsatz- und Gewinnerzielung dienen (z.B. Planung der Haupttätigkeit, Repräsentanzbüro zwecks Marktanalyse für eine mögliche spätere Geschäftstätigkeit). Demgegenüber begleiten Hilfstätigkeiten regelmässig die Haupttätigkeiten des Unternehmens oder sind dieser nachgelagert. Sie müssen sich von der Haupttätigkeit in ihrer Art unterscheiden. Auch sie dienen in der Regel nicht direkt der Umsatz- und Gewinnerzielung, sondern wirken lediglich unterstützend. Als Beispiele kommen etwa rein unternehmensinterne Tätigkeiten, die Erteilung von Auskünften und Informationen, die Werbung, die Entgegennahme von Kundenreklamationen, die Entwicklungsforschung oder die reine Fakturierung für vom Stammhaus erbrachte Leistungen infrage (Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 N 80 ff.). Kommen mehrere Ausschlussstatbestände zusammen, ist Art. 5 Abs. 5 lit. f DBA CH-CHN zu beachten.

4.6 In beweisrechtlicher Hinsicht gilt im Steuerrecht – als Konkretisierung des allgemeinen Grundsatzes von Art. 8 ZGB – die Normentheorie. Danach trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, wogegen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.2 mit Hinweisen). Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt verwirklicht hat (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 19 Rz. 6). Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). In Anwendung dieser Grundsätze trägt die steuerpflichtige Gesellschaft, in casu die Rekurrentin, die Beweislast für das Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte als steuermindernde Tatsache.

5. Aus den Rechtsschriften lässt sich zum Sachverhalt bezüglich einer allfälligen Betriebsstätte in Shanghai im Wesentlichen das Folgende entnehmen:

5.1 Zur Konzernstruktur und Entwicklung der A._____ -Gruppe erklärte die Rekurrentin, dass sie eine 100%ige Tochtergesellschaft der A.B._____ AG, vormals (bis 15. Juli 2019) unter der Firma A.C._____ AG, sei. Die A.C._____ AG sei von G._____ gegründet und aufgebaut worden. Die Rekurrentin sei die Einkaufsgesellschaft der gesamten Gruppe und kaufe Handelsprodukte für die Gruppe und für Dritte direkt bei asiatischen Herstellern ein. Das sog. "Asia-Sourcing" sei zum Teil auch über die H._____ Ltd. abgewickelt worden. Deren Geschäftstätigkeit sei im Jahr 2015 im Rahmen einer Umstrukturierung von der steuerpflichtigen Gesellschaft übernommen worden (vgl. Ruling 2015; Rek-act. D3a). Im Jahr 2016 sei die gesamte Gruppe vom bisherigen wirtschaftlich berechtigten G._____ an die I._____ AG, welche zu 100 % von J._____ gehalten werde, verkauft worden. Bis Ende 2017 habe die Rekurrentin ihren Sitz in E._____/ZG in einer eigenen Liegenschaft gehabt. Die Aktivitäten in Asien erfolgten seit jeher mit sechs bis acht Mitarbeitenden aus den Büros der Rekurrentin in Shanghai. Am Sitz der Rekurrentin würden administrative Aufgaben mit zwei bis drei Mitarbeitenden erledigt (act. 1 Rz. 6 ff.; Rek-act. C1 S. 1 f.; vgl. auch zusammenfassend: Rek-act. A Ziff. 1).

Die geltend gemachte Betriebsstätte Shanghai sei eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt werde. Sie verfüge über eigene Infrastrukturen in gemieteten Geschäftsräumlichkeiten, beschäftige und entlöhne sechs bis acht Mitarbeitende und sei für die Marktbeobachtung, die Produkt-Evaluation, den Einkauf, die Qualitätskontrollen, die Logistik sowie die lokale Verwaltung zuständig (Rek-act. C2 Rz. 18).

5.2 Die Steuerverwaltung setzte sich im angefochtenen Einspracheentscheid eingehend mit der Aktenlage und sämtlichen aufgelegten Beweismitteln auseinander (Rek-act. A S. 3 ff.):

- Fotos "Office Shanghai 2017": Das Logo "A._____ _____" und das Büroschild "_____ A._____ Shanghai Representative Office" liessen keine eindeutigen Rückschlüsse zu, dass es sich dabei um Einrichtungen der steuerpflichtigen Gesellschaft handeln würden. Ebenso gut könne daraus geschlossen werden, dass es sich um eine selbständige juristische Person mit Sitz in Shanghai oder um eine Betriebsstätte oder ein Repräsentationsoffice der Muttergesellschaft (A.C._____ AG) oder einer Schwestergesellschaft handle.

- Arbeitsverträge der Mitarbeiter: Die ins Englisch übersetzten Arbeitsverträge würden als Arbeitgeberin (Party A) die K. _____ Ltd. nennen und enthielten keinen Hinweis auf eine Tätigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft oder die A. _____ - Gruppe. Die in den Verträgen erwähnten "Labour Dispatching Agreements", aus welchen der Name des "Employer" hervorgehen könnte, seien nicht eingereicht worden. Trotz bestehender Anstellungsrestriktionen müsse die Tätigkeit für die steuerpflichtige Gesellschaft mittels geeigneter zusätzlicher Unterlagen belegt werden können.
- Labor Service Contract von 2008: Der Vertrag sei zwischen der K. _____ Ltd und der "Switzerland A.C. _____ Shanghai Representative Office" abgeschlossen worden. Zu diesem Zeitpunkt habe die Firma der steuerpflichtigen Gesellschaft noch "D. _____ GmbH" (recte: "C. _____ GmbH") gelautet. Der Vertrag lege daher die Schlussfolgerung nahe, dass es sich bei der Einrichtung in Shanghai um eine Einrichtung der Muttergesellschaft (A.C. _____ AG) handle. Es sei an dieser Stelle nochmals auf die Begründung in der Veranlagungsverfügung verwiesen. Die in der Einsprache nochmals erwähnten Erklärungsversuche, dass der Hintergrund der Vertragsausgestaltung historisch bedingt sein müsse, könne nicht nachvollzogen werden. Die A.C. _____ AG sei anno 2006 gegründet worden, währenddem die steuerpflichtige Gesellschaft schon seit 1997 existiere.
- Das Registration Certificate vom 22. September 2008 betreffe ebenfalls die A.C. _____ AG und damit die Muttergesellschaft.
- Lease Contact vom Mai 2016: Auch dieser Vertrag über die Nutzung von Büroräumlichkeiten sei im Namen der Muttergesellschaft (A.C. _____ AG, Shanghai Representative Office) abgeschlossen worden und dränge geradezu den Schluss auf, dass es sich bei der genutzten Einrichtung in Shanghai um eine Einrichtung derselben und nicht der steuerpflichtigen Gesellschaft handle. Seitens der A.C. _____ AG sei die Unterzeichnung durch ihren Chief Representative (vgl. Registration Certificate) L. _____ erfolgt. Im Organigramm der steuerpflichtigen Gesellschaft sei L. _____ hingegen nirgends erwähnt. Dieser Vertrag sei zudem nach der Umstrukturierung unterzeichnet worden; eine Anpassung der Vertragsparteien wäre durchaus möglich gewesen. Es müsse daher geschlossen werden, dass darauf bewusst verzichtet worden sei.

- Schreiben der ESTV aus dem internationalen Amtshilfeverfahren vom 22. August 2016: Vorab sei festzuhalten, dass dieses Schreiben nicht aus einem AIA-Verfahren, sondern aus einem spontanen Amtshilfeverfahren stamme. In der Regel leite die ESTV resp. der Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI die eingeholten Antworten der Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen an die ausländische Behörde weiter und nehme grundsätzlich keine inhaltliche Prüfung vor. Dies ergebe sich insbesondere auch aus dem Aufbau und dem Inhalt der Auskunft. Aus dem Schreiben gehe eindeutig hervor, dass die erwähnten Tätigkeiten und die folgenden darin enthaltenen Ausführungen zu Shanghai ("De plus, C. _____ GmbH est également propriétaire de locaux situés à Shanghai pour y exercer pleinement son activité de sourcing et de contrôle qualité. Elle emploie 6–7 collaborateurs en Suisse et 5–6 employés dans l'office de la représentation à Shanghai [voir annexe 3]") von der steuerpflichtigen Person selber stammten und nicht auf fundierten Abklärungen der ESTV beruhen würden. Zudem werde ausgeführt, dass in Shanghai Beschaffung ("sourcing" und somit Einkauf, nicht Verkauf) und Qualitätskontrolle erfolgten, was auf das Führen eines Repräsentationsoffices und nicht auf eine eigene Betriebsstätte schliessen lasse. Mit diesem Schreiben werde durch die ESTV keinesfalls das Vorhandensein einer Betriebsstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens bestätigt.
- Diverse E-Mail-Korrespondenz mit Shanghai: Als Firma bzw. Signatur werde jeweils der Ausdruck "A. _____ Shanghai Representative Office" verwendet. Dies lasse eher auf das Vorliegen eines Repräsentationsoffice und nicht auf eine Betriebsstätte schliessen.
- Ruling vom 6. September 2012: Laut Sachverhaltsdarstellung durch die damalige Steuervertreterin (vgl. Ziff. 1.1.2 und Ziff. 2.2.2 des Rulings) handle es sich bei der A. _____ Shanghai, China, um ein "RepOffice, welches hauptsächlich logistische Aufgaben, aber auch Produkteentwicklungen mit den übrigen asiatischen Produzenten übernimmt und für die Konsolidierung der Verschiffung der Produkte von Asien nach Europa zuständig ist und in welchem kein Umsatz generiert wird". Ein "RepOffice" stelle nicht automatisch eine Betriebsstätte dar. Mit der Gewährung des Status als gemischte Gesellschaft sei keine Betriebsstätte anerkannt worden.
- Ruling vom 9. Februar 2015: Entgegen der Auffassung der Steuervertreterin finde die Geschäftstätigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft in Shanghai darin keine

Erwähnung. In der Struktur der Ausgangslage (S. 2) werde eine "A. _____ Shanghai" gar als eigenständige Gesellschaft (als Tochter der A.C. _____ Schweiz [d.h. der A.C. _____ AG]) dargestellt. In der Struktur nach der Umstrukturierung (S. 3) fehle die "A. _____ Shanghai" gänzlich. Dass die steuerpflichtige Gesellschaft im Rahmen der Umstrukturierung die H. _____ Ltd. mit Sitz in Hongkong übernommen habe, lasse bei der vorliegenden Ausgangslage keine Rückschlüsse auf eine in Shanghai bestehende Betriebsstätte zu. Umso mehr, als zwischen den beiden Städten eine Luftliniendistanz von über 1'200 km liege. Auch diesem Ruling könne damit nicht entnommen werden, dass die Steuerverwaltung jemals eine in Shanghai existierende Betriebsstätte der steuerpflichtigen Gesellschaft anerkannt habe.

- Einkäufe für die Gruppe und für Dritte – Aussenauftritt gegenüber Drittkunden: Aus den im Anhang IV der Einsprache als Beilagen 7a–7d eingereichten Dokumenten lasse sich ein Auftreten der steuerpflichtigen Gesellschaft als Einkäuferin nicht eindeutig nachweisen. Die Dokumente 7a und 7b seien als "PRO-FORMA INVOICE" bezeichnet; dabei handle es sich laut E-Mail vom 13. Juli 2020 um Muster-Rechnungen. Bei den Beilagen 7c und 7d handle es sich um interne Arbeitsanweisungen. Dass die Einrichtung in Shanghai – wie in der Einsprache ausgeführt – den Einkauf für die gesamte Gruppe und gar für Dritte tätige, was gemäss Literatur zum Musterabkommen der OECD in der Regel auf eine Betriebsstätte schliessen lasse, sei bei der vorliegenden Beweislage jedoch nicht ausschlaggebend. Denn die Steuerpflichtige habe mit den eingereichten Unterlagen nicht nachweisen können, dass es sich bei der Einrichtung in Shanghai um eine eigene Einrichtung handle. Vielmehr würden die Unterlagen dafür sprechen, dass es sich bei der Einrichtung in Shanghai um eine Einrichtung der Muttergesellschaft (d.h. der A.C. _____ AG) handle. Aus der Formulierung im Ruling vom 6. September 2012, dass sie deren (Shanghai) Kosten vollumfänglich bezahle, könne nichts zu Gunsten der Steuerpflichtigen abgeleitet werden. Es bestünden vielmehr deutliche Anzeichen, dass sie diese Kosten mit der Bezahlung des Verwaltungsaufwandes in Höhe von Fr. _____ (Konto 6550.1 I/C Verr. Administration; im Gegensatz zur Vorperiode mit einem vergleichsweise geringfügigen Betrag von Fr. _____) an die Muttergesellschaft mitbezahlt und somit ebenfalls getragen habe.

Zusammenfassend kam die Rekursgegnerin deshalb zum Schluss, dass nicht rechtsgenügend habe nachgewiesen werden können, dass die steuerpflichtige Gesellschaft eine

Betriebsstätte in Shanghai unterhalte. Daher sei keine internationale Steuerauscheidung vorzunehmen (Rek-act. A S. 6).

5.3 Die Rekurrentin führt in ihrem Rekurs zur Beweiswürdigung der Steuerverwaltung aus, dass der Bestand einer "Einrichtung" der A. _____-Gruppe in Shanghai steueramtlich offensichtlich nicht bestritten werde, wohl aber die Tatsache, dass die Rekurrentin diese Geschäftseinrichtung betreibe und nutze (act. 1 S. 4).

- Die Steuerverwaltung führe aus, der Mietvertrag laute nicht auf die Rekurrentin. Das Mietverhältnis sei zum einen nicht relevant und sei zum anderen zwischenzeitlich angepasst worden (vgl. Rek-act. D9).
- Die Büroanschrift (Fotos, Rek-act. D7) sei gemäss der Steuerverwaltung nicht eindeutig. Der Auftritt der Betriebsstätte Shanghai erfolge regelmässig unter diesem Logo (siehe Rek-act. D8a).
- Zur amtlichen Anmeldung lautend auf die A.C. _____ AG (Behördenauftritt) seien ihr die Hintergründe dieser Formalitäten aus dem Jahr 2008 nicht bekannt, vermutlich sei im Namen der Muttergesellschaft gehandelt worden (Umwandlung 2008). Da diese Verhältnisse nicht mehr den tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechen würden, seien Anpassungen eingeleitet worden (vgl. auch D3b, D9 und D15). Die geforderte wirtschaftliche Betrachtungsweise überwiege solche rechtlichen Formfehler bzw. Versäumnisse.

Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass die Rekurrentin seit jeher die Miete sowie alle Nebenkosten (Reinigung, Strom, IT) bezahle. Das Mietzinsdepot habe die Rekurrentin bezahlt und aktiviert (vgl. Rek-act. D8a). Im 2016/2017 seien die Räumlichkeiten der Betriebsstätte Shanghai umgebaut und erneuert worden. Dieser Umbau sei von der Rekurrentin geplant und geleitet worden. Die Kosten seien von der Rekurrentin getragen und aktiviert worden und würden abgeschrieben (Rek-act. D8b). Im 2019 seien neue Büros bezogen worden. Der neue Mietvertrag laute auf die Rekurrentin (Rek-act. D9). Aus betriebswirtschaftlicher Sicht betreibe und nutze die Rekurrentin die Einrichtungen der Betriebsstätte Shanghai. Niemand bezahle Miete, übernehme Mieterausbauten und trage Infrastrukturkosten ohne Nutzungsabsicht. Die formalrechtlichen Einwendungen der Steuerverwaltung würden dem Grundsatz von "substance-over-form" widersprechen.

Gemäss den Statuten bezwecke die Rekurrentin (u.a.) die Entwicklung, den Import, Export und Handel mit Werkzeugen. Dazu könne sie Zweigniederlassungen im Ausland errichten. Im Jahr 2017 habe die Rekurrentin Handelsumsätze von rund Fr. _____ erzielt, bei einem Warenaufwand von rund Fr. _____. Der Wareneinkauf sei zu über 95 % in China erfolgt (Rek-act. D10). Die Betriebsstätte Shanghai betreibe die Einkaufslogistik "Asia Sourcing" für die vier Gruppengesellschaften und für Dritte. Die Aufgaben und Funktionen seien in Rek-act. D11 beschrieben.

Gemäss dem Einspracheentscheid seien diese Tätigkeiten vorab aus formalrechtlichen Erwägungen der Muttergesellschaft zuzuordnen, die Sicht der Rekurrentin sei wie folgt (act. 1 S. 4 f.):

- Zum ungenügenden Nachweis der Arbeitsverträge, da diese teilweise auf die A.C. _____ AG lauten würden, sei zu vermerken, dass für eine Betriebsstätte in der Regel wohl Personal aber keine direkten Arbeitsverträge erforderlich seien (vgl. Rek-act. D12). Die rechtlichen Erwägungen im Einspracheentscheid seien somit obsolet. Gerade in China, wo arbeitsrechtlich nur ansässige Gesellschaften Personal anstellen könnten, würden Personalagenturen oft die Unterzeichnung und Mithaftung einer Konzernobergesellschaft verlangen.
- Zur Kostenverrechnung der Muttergesellschaft: Die A.C. _____ AG habe im Jahr 2017 im Zuge der Neuorganisation erstmals Gruppenkosten verrechnet, dies auch im Hinblick auf die BEPS-Konformität (vgl. Rek-act. D6). Es seien Gruppenleitungskosten der A.C. _____ AG verrechnet worden (vgl. Rek-act. D13). Die Einzelkosten einer Gesellschaft seien direkt weiterverrechnet worden. Dies würde auch für die (aufgerechneten) Kosten der Betriebsstätte Shanghai gelten, welche gemäss den interkantonalen Zuteilungsnormen postwendend wieder an die Rekurrentin weiter zu belasten gewesen wären, nachdem das Ergebnis dieser Aktivitäten auch in der Rekurrentin anfalle.
- Sämtliche Personalkosten (Gehälter, Boni, Spesen) würden von der Rekurrentin getragen. Diese würden monatlich ab einem lokalen Bankkonto der Betriebsstätte Shanghai bezahlt und aus buchhalterischen Gründen quartalsweise von der Rekurrentin erstattet (Rek-act. D14).

- Mit dem Bürowechsel im Jahr 2019 sei eine neue Personalagentur eingesetzt worden. Vertragspartnerin sei die Rekurrentin (Rek-act. D15).
- Der "chief rep" (M. _____) verfüge als Standortleiter über die notwendigen Kompetenzen, um die Rekurrentin (nicht aber die A.C. _____ AG) rechtlich zu verpflichten, so etwa: Bankunterschrift (über lokale Bankkonti), Personalangelegenheiten (Einstellung, Qualifikation, Gehalt; siehe Rek-act. D14), Einkaufsverantwortung (Preisverhandlungen, Bestellungen, Versandlogistik).

Weiter sei zum Einspracheentscheid anzumerken, dass die kantonale Steuerverwaltung in der Rulinganfrage vom 6. September 2012 bestätigt habe, dass die C. _____ GmbH ihre Geschäftstätigkeit vorwiegend im Ausland ausübe (siehe Rek-act. D5). Im Einspracheentscheid werde diese Aussage mit dem Hinweis relativiert, es handle sich um ein "Rep Office" und nicht um eine Betriebsstätte. Diese begriffliche Argumentation sei hier nicht relevant; es gehe nur um die Frage, ob die C. _____ GmbH (die Rekurrentin) im Ausland eine Geschäftstätigkeit ausübe. Dies sei offensichtlich der Fall. Der Verwaltungsstatus sei international ja regelmässig mit dem Bestand einer ausländischen Betriebsstätte begründet worden, dies sogar bei Prinzipal-Strukturen von juristischen Personen (act. 1 S. 5).

Auch beim Steuerruling vom 9. Februar 2015 betreffend die Absorption der H. _____ Ltd. in die Rekurrentin (vgl. Rek-act. D3a) gehe es nur um die Frage der Über- bzw. Weiterführung eines Geschäftsbetriebs in die Rekurrentin bzw. der Betriebsstätte Shanghai. Wie in Rek-act. D10 dargestellt, betreue die Betriebsstätte Shanghai auch Lieferanten in der Region Hongkong. Es seien ja vorab solche Geschäftsbeziehungen, welche die wertschöpfende Tätigkeit der Rekurrentin bzw. der Betriebsstätte Shanghai ausmachten und von der Betriebsstätte Shanghai betreut werden müssten (act. 1 S. 5).

Bezüglich des Amtshilfebegehrens Frankreich (Rek-act. D6) sei sich die Rekurrentin bewusst, dass es sich hierbei nicht um amtliche Bestätigungen handle. Die Dokumente seien aber in die Akten gelegt worden, weil diese bereits aus Sicht des Vorbesitzers ein klares Indiz für die Funktion und Eingliederung der Betriebsstätte Shanghai bilden würden (act. 5 S. 6).

5.4 Vernehmlassend verweist die Steuerverwaltung im Wesentlichen auf die Ausführungen im Einspracheentscheid. Der im Rekurs geschilderte Sachverhalt sei in zwei

Punkten zu präzisieren. Die H. _____ Ltd. habe ihren Sitz in Hongkong gehabt; dass die Rekurrentin deren Asia-Sourcing im Rahmen der Umstrukturierung übernommen habe, lasse keine Rückschlüsse auf eine in Shanghai bestehende Betriebsstätte zu. Laut Rek-act. D14 fungiere M. _____ seit April 2017 als Standortleiter. Sein Arbeitsvertrag sei bisher nicht eingereicht worden. Zu den generellen Anstellungsmodalitäten (via Agentur) sei auf die nachfolgenden Ausführungen zu verweisen. Der COO der Gruppe, N. _____, sei zudem gemäss eigener Darstellung der Gesellschaft (vgl. Rek-act. D11) von der A.B. _____ AG angestellt (act. 5 S. 3).

Wie bereits im Einspracheentscheid festgehalten worden sei, seien gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Anforderungen an eine Betriebsstättenausscheidung ins Ausland höher als umgekehrt. Vor diesem Hintergrund könne das Bestehen einer ausländischen Betriebsstätte nicht bloss mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bzw. "substance-over-form" begründet werden. Eine Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erscheine sodann nicht angezeigt, wenn diese im konkreten Widerspruch zur zivilrechtlichen Ausgestaltung stehe (act. 5 S. 3).

Den im Rekurs erhobenen Verweis auf BEPS betreffend sei anzumerken, dass das DBA CH-CHN auf dem Stand des Jahres 2014, d.h. vor BEPS, sei und das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (SR 0.671.1) soweit ersichtlich auf dieses Abkommen (noch) nicht Anwendung finde (vgl. Vorbehalte und Notifikationen der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu Art. 2, unter das Übereinkommen fallende Abkommen; act. 5 S. 3).

Im Übrigen sei die im Rekurs erwähnte Auffassung, wonach der gemischte Status sinngemäss vom Bestehen einer Betriebsstätte im Ausland ausgehe abzulehnen. Aufgrund des Wirkungsraumprinzips sei für die Besteuerung als gemischte Gesellschaft vielmehr erforderlich, dass sich die Geschäftstätigkeit überwiegend auslandbezogen abgespielt habe. Die entsprechende zweidimensionale Betrachtung habe dabei auf die Herkunft von Umsatz und Aufwand abgestellt und sei somit vom Bestehen einer Betriebsstätte unabhängig (act. 5 S. 4 mit Verweis auf das bis 31. Dezember 2019 gültige Merkblatt der Steuerverwaltung "Die Besteuerung der Verwaltungsgesellschaften: Gemischte Gesellschaften").

Zu den aufgelegten Dokumenten äussert sich die Rekursgegnerin wie folgt (act. 5 S. 5 ff.):

- Gruppenstruktur 2017 (Rek-act. D1): Das einseitige Dokument lasse keine Hinweise auf seine Herkunft zu. Die A. _____ Shanghai werde auf dem Organigramm selbst als "Representation Office" bezeichnet.
- Saldobilanz der Rekurrentin 2017 (Rek-act. D2): Die detaillierte Saldobilanz lasse keine Rückschlüsse auf das Vorhandensein einer Betriebsstätte der Gesellschaft selbst in Shanghai zu. Es falle jedoch auf, dass soweit ersichtlich kein Bankkonto in China bilanziert werde (vgl. Konti 1020–1032, bei den Schweizer Banken O. _____ und P. _____ geführt), es würden lediglich Kontokorrentforderungen Shanghai ausgewiesen (Konti 1143–1145). Die im Einspracheverfahren eingereichten Belastungsanzeigen für die quartalsweise Vergütung für Kosten an die A. _____ Shanghai (Begünstigte) auf ein Bankkonto bei der Bank Q. _____/China (vgl. StV-act. 4) würden den Schluss nahelegen, dass die Empfängerin (d.h. die A. _____ Shanghai) eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft sei. Im Übrigen werde das Konto 4206 "Einkauf V.R. China" mit Fr. 0.– in der Erfolgsrechnung aufgeführt.
- Das Ruling vom 9. Februar 2015 (Rek-act. D3a) sei schon im Einspracheverfahren eingereicht worden, es werde auf die Ausführungen im Einspracheentscheid verwiesen.
- Transfernachweis Aktien H. _____ Ltd. (Rek-act. D3b): Das Dokument sei zuhanden des "Stamp Office" in Hongkong unterzeichnet worden und lasse keine Rückschlüsse auf das Vorhandensein einer Betriebsstätte in Shanghai zu.
- Ausscheidungsantrag nach Umsatz (Rek-act. D4): Der Vorschlag der Gesellschaft selbst zur Vornahme einer Steuerauscheidung nach Vorliegen der Feststellungsverfügung über das Steuerdomizil lasse selbstredend keine Rückschlüsse auf das Vorhandensein einer Betriebsstätte in Shanghai zu.
- Das Ruling vom 6. September 2012 (Rek-act. D5) sei schon im Einspracheverfahren eingereicht worden, es werde auf die Ausführungen im Einspracheentscheid verwiesen.

- Das Schreiben der ESTV aus dem internationalen Amtshilfeverfahren vom 22. August 2016 (Rek-act. D6) sei schon im Einspracheverfahren eingereicht worden, es werde auf die Ausführungen im Einspracheentscheid verwiesen.
- Die Fotos "Office Shanghai 2017" (Rek-act. D7) seien schon im Einspracheverfahren eingereicht worden, es werde auf die Ausführungen im Einspracheentscheid verwiesen.
- Kontoblätter der Rekurrentin betreffend Infrastrukturkosten und Mieterinvestitionen (Rek-act. D8a, D8b): Dass gewisse Kosten von Shanghai von der Rekurrentin getragen und in ihrer Buchhaltung erfasst worden seien, lasse keinen Rückschluss auf das Bestehen einer Betriebsstätte in Shanghai zu. Vielmehr rechtfertige dieses Vorgehen die Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand (Bezahlung fremder Kosten, nämlich jener der Muttergesellschaft).
- Der neue Mietvertrag (Contract No: 2021[xie]039 hao; Rek-act. D9) laute zwar auf die Rekurrentin, sei jedoch gemäss Rz. 21 des Rekurses "zwischenzeitlich" angepasst worden. Aufgrund der Vertragsnummer sei davon auszugehen, dass dies erst im Jahr 2021 erfolgt sei. Somit lasse sich mit dem eingereichten neuen Vertrag keine im Jahr 2017 bestehende Betriebsstätte nachweisen. Es sei vielmehr auf den im Einspracheverfahren eingereichten Lease Contract vom Mai 2016 (StV-act. 5) abzustellen. Dieser sei im Namen der Muttergesellschaft (Vertragspartner: A.C. _____ AG, Shanghai Representative Office) abgeschlossen worden.
- Die Karte bzw. Zusammenstellung der Einkaufsumsätze und Lieferanten (Rek-act. D10) sei ein internes Dokument der Gesellschaft und habe keine Beweiskraft. Gleiches gelte für die Informationen zur Organisation der Betriebsstätte Shanghai (Rek-act. D11); das Dokument datiere zudem vom 23. April 2020, somit klar nach der zu beurteilenden Steuerperiode. Beim Dokument Rek-act. D12 handle es sich um einen Auszug aus der Literatur.
- Die Übersicht "Fakturierung der Management Kosten 2017" (Rek-act. D13), sei wiederum ein internes Dokument der Gesellschaft ohne Beweiskraft. Dass die steuerpflichtige Gesellschaft aufgrund dieses Verteilschlüssels für Managementkosten einen Kostenanteil von Fr. _____ habe übernehmen müssen, lasse vielmehr den Schluss zu, dass sie für ihre Dienstleistungen zu Gunsten des Konzerns bereits entschädigt worden sei.

- Der Buchungsbeleg (Personal und Personalkosten; Rek-act. D14) sei ein internes Dokument der Gesellschaft und habe keine Beweiskraft.
- Der Personalvertrag mit einer Personalagentur (Rek-act. D15) sei gemäss Rz. 29 des Rekurses anlässlich des Bürowechsels im Jahr 2019 abgeschlossen worden. Ziffer 7.1 des Agreements laute "The term of this Agreement is 2 years, from 2021/3/1 to 2023/2/28", was auf eine Gültigkeit ab März 2021 schliessen lasse. Somit lasse sich mit dem eingereichten neuen Vertrag keine im Jahr 2017 bestehende Betriebsstätte nachweisen. Es sei vielmehr auf den im Einspracheverfahren eingereichten Labor Service Contract von 2008 (vgl. StV-act. 6) abzustellen. Dieser sei im Namen der Muttergesellschaft (Vertragspartner: Switzerland A.C. _____ Shanghai Representative Office) abgeschlossen worden. Den im Einspracheverfahren eingereichten ins Englisch übersetzten beiden Arbeitsverträgen sei kein Hinweis auf die A. _____-Gruppe zu entnehmen (vgl. StV-act. 7), weshalb daraus nichts zu Gunsten der Gesellschaft abgeleitet werden könne.
- Selbst wenn (im Gegensatz zur Beurteilung im Einspracheverfahren) die an die Rekurrentin adressierte Rechnung (Commercial invoice; Rek-act. D16) für in China bezogene Ware den Schluss zulasse, dass die Gesellschaft auch als Einkäuferin für Dritte tätig sei, könne nicht daraus geschlossen werden, dass damit eine Betriebsstätte in Shanghai nachgewiesen sei. Entscheidend sei die Gesamtwürdigung aller eingereichten Beweise.

Trotz Einreichung zusätzlicher Unterlagen (insbesondere betreffend das Personal und die Räumlichkeiten in Shanghai) könne die Rekurrentin nach wie vor nicht rechtsgenügend nachweisen, dass sie selbst während der Veranlagungsperiode 2017 in Shanghai eine Betriebsstätte unterhalten habe. Damit sei zu Recht keine internationale Steuerauscheidung vorgenommen worden und der Einspracheentscheid sei in diesem Punkt nicht zu beanstanden (act. 5 S. 7).

6.

6.1 In Würdigung der vorliegenden Aktenlage bestehen erhebliche Zweifel daran, dass das Büro in Shanghai der Rekurrentin als "körperliche" Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 1 und 2 DBA CH-CHN zuzuordnen ist.

Mit der Steuerverwaltung ist festzuhalten, dass die Indizienlage – insbesondere die Ausgestaltung der aufgelegten Verträge – vielmehr den Schluss zulassen, dass das Büro in Shanghai der Muttergesellschaft zuzurechnen ist. Es kann in diesem Zusammenhang auf die vorstehend wiedergegebene einlässliche und schlüssige Begründung der Steuerverwaltung verwiesen werden. Hervorzuheben ist, dass die Muttergesellschaft in der hier interessierenden Steuerperiode 2017 im Mietvertrag als Vertragspartnerin aufgetreten ist (vgl. StV-act. 5). Die im Büro Shanghai beschäftigten Personen sind denn auch nicht durch die steuerpflichtige Gesellschaft angestellt oder dieser organisatorisch unterstellt; namentlich rapportiert der dortige Standortleiter – gemäss der eigenen Darstellung der Rekurrentin (vgl. Rek-act. D11) – dem COO der Muttergesellschaft. So lässt sich wohl erklären, weshalb im Anhang der der Steuererklärung 2017 beigelegten Jahresrechnung 2017 der Rekurrentin unter der Position 2.1. "Erklärung zur Anzahl Vollzeitstellen" lediglich deren zwei erwähnt sind (StV-act. 1). Die geforderte Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten in Shanghai (vgl. E. 4.5.1 vorne) wird von der Rekurrentin damit nicht nachgewiesen.

Die "historisch bedingte" Begründung mit der Übernahme der H. _____ Ltd., welche ihren Sitz in Hongkong hatte, überzeugt ebenfalls nicht. Aus den Akten ist nicht ersichtlich, dass im Rahmen dieser Übernahme je von einer Betriebsstätte in Shanghai die Rede gewesen wäre, zumal die Rekurrentin keinerlei Ausführungen zur offenbar im Jahr 2015 noch bestehenden Konzerngesellschaft in Shanghai macht ("A. _____ Shanghai", 100%ige Tochtergesellschaft der A.C. _____ AG; vgl. Rek-act. D3a S. 2), welche im Organigramm 2017 nicht mehr zu finden ist (Rek-act. D1). Würde man doch erwarten, dass das "Asia-Sourcing" – insbesondere was den Standort Shanghai betrifft – massgeblich über diese (ehemalige) Konzerngesellschaft "A. _____ Shanghai" abgewickelt wurde. Die Rekursgegnerin hat im Einspracheentscheid vom 21. Juni 2021 ebenfalls auf die "A. _____ Shanghai" hingewiesen (Rek-act. A S. 5), wozu sich die Rekurrentin in ihrer Rekursschrift vom 21. Juli 2021 allerdings überhaupt nicht geäussert hat (act. 1).

Auch die quartalsweise Vergütung von Kontokorrentforderungen an die "A. _____ Shanghai" spricht für eine von der Rekurrentin unabhängigen Einrichtung. Entgegen den Ausführungen der Rekurrentin (vgl. act. 1 Rz. 31) wird aus den Akten sodann nicht ersichtlich, dass Standortleiter ("chief rep"), M. _____, über die notwendigen Kompetenzen verfügt, die Rekurrentin – nicht aber die Muttergesellschaft – rechtlich zu verpflichten. Die in diesem Zusammenhang aufgelegten Dokumente (interne Zusammenstellung "Buchungsbeleg 2017", E-Mail Korrespondenz zwischen der Finanzverantwortlichen der Re-

kurrentin und der Steuerverwaltung vom 14. Oktober 2019, E-Mail Korrespondenz zwischen M._____ und der Finanzverantwortlichen der Rekurrentin vom 31. Januar 2018; Rek-act. D14) lassen diesen Schluss jedenfalls nicht zu.

Die Argumentation der Rekurrentin beschränkt sich im Wesentlichen auf die Tatsache, dass sie Kosten im Zusammenhang mit dem Standort Shanghai und dessen Umbau übernommen hat. Im Übrigen bleiben ihre Erklärungen vage, so seien die Hintergründe zur amtlichen Anmeldung nicht bekannt und es sei bei der Umwandlung im Jahr 2008 *vermutlich* im Namen der Muttergesellschaft gehandelt worden. Auch würden Personalagenturen *oft* die Unterzeichnung und Mithaftung einer Konzernobergesellschaft verlangen (vgl. act. 1 Rz. 21 und 27).

Ebenso lässt die Besteuerung der Rekurrentin als gemischte Gesellschaft (Verwaltungsgesellschaft) gemäss § 69 Abs. 2 aStG (Fassung in Kraft bis 31. Dezember 2019) – entgegen der Ansicht der Rekurrentin – nicht direkt auf das Vorhandensein einer Betriebsstätte schliessen. Verlangt ist dabei nämlich lediglich, dass die Geschäftstätigkeit überwiegend auslandbezogen ist. Gemäss dem Merkblatt der kantonalen Steuerverwaltung "Die Besteuerung der Verwaltungsgesellschaften, Gemischte Gesellschaften" (gültig bis 31. Dezember 2019) ist dabei eine zweidimensionale Betrachtung vorzunehmen, wonach Aufwand und Ertrag mindestens zu 80 % im Ausland entstehen sollten. Eine feste ausländische Geschäftseinrichtung ist nicht erforderlich.

Wie die Rekursgegnerin richtig ausführt, sind an die Annahme einer ausländischen Betriebsstätte rechtsprechungsgemäss erhöhte Anforderungen zu stellen; in Zweifelsfällen ist keine ausländische Betriebsstätte anzunehmen (vgl. E. 4.3 vorne). In Würdigung der gesamten Indizienlage rechtfertigt sich die Annahme einer Betriebsstätte der Rekurrentin im Sinne von Art. 5 Abs. 1 und 2 DBA CH-CHN nach dem Gesagten nicht.

Dass verschiedene Verträge zwischenzeitlich (soweit ersichtlich mit Geltung ab 2021) angepasst bzw. neu durch die Rekurrentin abgeschlossen wurden (vgl. Rek-act. D9, D15), ändert für die hier zu beurteilende Steuerperiode 2017 nichts. Dieses Vorgehen könnte ebenso gut darin begründet liegen, dass sich die Rolle des Standorts Shanghai und dessen Einordnung innerhalb der Organisation der Konzerngruppe im Nachgang des Verkaufs an die I._____ AG verändert hat. Dass diese Neuorganisation in der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2017 bereits vollzogen gewesen wäre, ist jedoch nicht ersichtlich.

6.2 Wenn auch die Einrichtung in Shanghai der Rekurrentin nicht gemäss Art. 5 Abs. 1 und 2 DBA CH-CHN zuzurechnen ist, stellt sich die Frage einer allfälligen Vertreterbetriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 6 DBA CH-CHN. Die Argumentation der Rekurrentin hinsichtlich einer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" zielt im Ergebnis letztlich auch in diese Richtung, ohne dass sie sich konkret auf Art. 5 Abs. 6 DBA CH-CHN bezieht.

Da eine Betriebsstätte als solche kein Vertreter im Sinne von Art. 5 Abs. 6 DBA CH-CHN sein kann (vgl. vorne E. 4.5.2), kämen hier wohl einzig die Muttergesellschaft (nicht jedoch deren Betriebsstätte in Shanghai) oder die im Büro in Shanghai angestellten Personen als Vertreter in Frage. Für die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte scheidet es vorliegend allerdings bereits am Ausnahmekatalog von Art. 5 Abs. 5 DBA CH-CHN.

Denn eine Vertreterbetriebsstätte besteht nur in dem Ausmass, indem sie für das vertretene Unternehmen tätig wird (vgl. vorne E. 4.5.2). Soweit Einkäufe für andere Konzerngesellschaften oder Dritte durch das Büro in Shanghai vorgenommen werden, erfolgen diese Tätigkeiten nicht für die Rekurrentin, sondern sind unter die Tätigkeit als Betriebsstätte der Muttergesellschaft zu subsumieren oder erfolgen ihrerseits direkt für die jeweils andere Konzerngesellschaft. Damit verbleiben als Tätigkeiten, welche für die Rekurrentin erbracht werden, ausschliesslich der Einkauf von Waren für die Rekurrentin selbst (inkl. Hilfstätigkeiten wie Qualitätskontrollen, die Logistik und die lokale Verwaltung) sowie Vorbereitungshandlungen wie Marktbeobachtung und Produkt-Evaluation (vgl. Rek-act. D11 S. 2 und C2 Rz. 18). Gemäss Art. 5 Abs. 6 DBA CH-CHN i.V.m. Abs. 5 lit. d, e und f DBA CH-CHN liegt damit keine Vertreterbetriebsstätte vor.

Somit kann offen bleiben, ob die anderen Voraussetzungen von Art. 5 Abs. 6 DBA CH-CHN erfüllt wären.

Im Übrigen ist aber auch keine Abschlussvollmacht aktenkundig und aufgrund des eigenständigen Aussenauftritts des Büros in Shanghai ist zudem nicht von einer Anscheins- oder Duldungsvollmacht auszugehen (vgl. in diesem Zusammenhang auch die vorstehenden Ausführungen zu den rechtlichen Befugnissen von M. _____ in E. 6.1 sowie zu den Fotos des Logos der Betriebsstätte, der verwendeten Signatur sowie dem Bankkonto der "A. _____ Shanghai" in E. 5.2 und 5.4).

6.3 Zusammenfassend besteht damit weder in Anwendung des DBG noch des DBA CH-CHN eine Betriebsstätte der Rekurrentin in Shanghai. Die Rekursgegnerin hat folglich für das Steuerjahr 2017 zu Recht keine internationale Steuerauscheidung vorgenommen.

7. Damit bleibt zu beurteilen, ob die vorgenommene Gewinnaufrechnung im Umfang von Fr. _____ für nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand im Zusammenhang mit dem Standort Shanghai (Miete, Nebenkosten, Honorare, Spesen) zu Recht erfolgt ist.

8.

8.1 Dem steuerbaren Reingewinn einer juristischen Person hinzuzurechnen sind alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (§ 59 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG; Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG).

8.2

8.2.1 Geldwerte Leistungen bzw. *geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen* einer Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter (oder Dritte) stellen Gewinnausschüttungen dar, wenn sie nicht als Kapitalrückzahlungen zu qualifizieren sind und ohne entsprechende Gegenleistung des Gesellschafters erfolgen (Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 58 N 88 [nachfolgend zitiert: Handkommentar DBG]). Das StG und das DBG erfassen dabei den Gesellschafter und den ihm Nahestehenden unter dem Begriff "Dritte". Darunter ist mit anderen Worten immer der vom Gesellschafter abhängige Dritte zu verstehen (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 58 N 92; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 64 N 177 [nachfolgend zitiert: Kommentar Zürcher StG]).

8.2.2 Bei verdeckten Gewinnausschüttungen handelt es sich um geldwerte Leistungen und Vorteile, die ohne entsprechende Gegenleistung an Personen – oder diesen nahestehende Personen – gewährt werden, die unmittelbar oder mittelbar mit der juristischen Person beteiligungsrechtliche Beziehungen haben. Verdeckt sind solche Leistungen insofern, als sie buchmässig nicht offen ausgewiesen werden, sondern unter einem Aufwandstitel der Erfolgsrechnung belastet werden. Dem Beteiligten oder einer diesem nahe stehenden Person werden Leistungen erbracht, welche im normalen Geschäftsverkehr einem unbe-

teiligten Dritten nicht gewährt würden (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 58 N 95; Richner et al., Kommentar Zürcher StG, § 64 N 184, je mit Hinweisen).

Im Grundsatz werden bei geldwerten Leistungen (oder verdeckten Gewinnausschüttungen) zwei Tatbestände unterschieden: Zum einen, verdeckte Gewinnausschüttungen durch überhöhte Aufwendungen bzw. überhöhte Kosten und zum anderen solche durch Gewinnverzicht (Ertragsverzicht) zu Gunsten des Aktionärs oder einer ihm nahe stehenden Person (mitunter auch als "Gewinnvorwegnahme" bezeichnet), die beide bei der Gesellschaft letztlich zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen (Brülisauer/Krummenacher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 24 N 266; vgl. auch BGer 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.2; 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2; 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1, je mit Hinweisen).

8.2.3 Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt beurteilt sich immer aus Sicht der steuerpflichtigen Person. Massgebend ist das sog. "Dealing at arm's length"-Prinzip. Zu prüfen ist, wie gegenüber einem unbeteiligten Dritten gehandelt worden wäre. Dabei kommt es darauf an, was die für das Unternehmen handelnden Organe in guten Treuen als betrieblich begründet angesehen haben. Ein gewichtiges Indiz für eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn zwischen Aktiengesellschaft und Aktionär unübliche Rechtsgeschäfte vollzogen werden. Das Bundesgericht spricht generell von "geldwerten Leistungen" und geht von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus, wenn folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind:

- Ausrichtung einer Leistung ohne angemessene Gegenleistung (Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung);
- direkte oder indirekte Begünstigung eines Anteilinhabers oder einer ihm nahestehenden Person;
- Erkennbarkeit für die handelnden Organe. Liegt ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor, wird die Erkennbarkeit vermutet. Es genügt demnach, wenn sich der Leistungserbringer des Charakters der Leistung bewusst ist oder zumindest bewusst sein musste (BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2; 131 II 593 E. 5.1).

8.3 Das schweizerische Recht kennt – mit Ausnahme einzelner Bestimmungen – kein eigentliches Konzernrecht und jede Gesellschaft wird als ein rechtlich selbständiges Gebilde mit eigenen Organen behandelt, welche die Geschäfte im Interesse der besagten Gesellschaft und nicht in demjenigen des Konzerns, anderer Gesellschaften oder des sie beherrschenden Anteilsinhabers zu tätigen haben. Rechtsgeschäfte zwischen solchen Gesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden. Insbesondere ist es der Konzernleitung (bzw. dem beherrschenden Anteilsinhaber) nicht erlaubt, die von den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinne frei auf diese Gesellschaften zu verteilen (BGE 138 II 57 E. 4.1; 110 Ib 127 E. 3, je mit Hinweisen).

8.4 Für die Beweislastverteilung ist im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen in Anwendung der vorstehend zitierten Grundsätze (vgl. E. 4.6) zu differenzieren:

Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenüberstehe, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung; Richner et al., Kommentar Zürcher StG, § 64 N 198; vgl. in diesem Sinne auch BGer 2C_509/2019 vom 3. Oktober 2019 E. 4.4).

Ist bei Vorhandensein einer Gegenleistung des Beteiligten an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, so ist die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweisbelastet, wobei im Rahmen der Mitwirkungspflichten die steuerpflichtige Gesellschaft den Steuerbehörden die notwendigen Unterlagen – soweit sie darüber verfügt – zur Verfügung stellen muss. Gelingt dies der Steuerbehörde nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Hat sie jedoch den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorhandensein einer verdeckten Gewinnausschüttung. Als dann trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Gegenbeweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (vgl. BGer 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.4; Richner et al., Kommentar Zürcher StG, § 64 N 198; Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 58 N 109 und Art. 62 N 8).

8.5 Bei periodischen Steuern kommt einer Veranlagungsverfügung nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu (BGE 88 I 240 E. 2). Zwar wird die Entscheidformel (das Dispositiv) einer Veranlagungsverfügung von der formellen und materiellen Rechtskraft erfasst, nicht aber die tatsächlichen Feststellungen und die rechtlichen Erwägungen (die Motive). Daher kann auch nur das Dispositiv angefochten werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.2). Im Abgaberecht bedeutet dies, dass (nur) die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhaben. Die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung beruht, können in einer späteren Periode grundsätzlich jederzeit abweichend beurteilt werden (BGE 143 II 674 E. 3.1; 140 I 114 E. 2.4.3; BGer 2C_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.3.3).

9.

9.1 Die Steuerverwaltung führte im Einspracheentscheid vom 21. Juni 2021 aus, dass die steuerpflichtige Gesellschaft nicht darlegen könne, dass sie in Shanghai eine Betriebsstätte oder ein Repräsentationsoffice unterhalte. Die verfügbaren Akten würden vielmehr darlegen, dass die Tätigkeit in Shanghai der Muttergesellschaft zuzuweisen sei. Die Kosten für die Einrichtung in Shanghai (Kosten mit dem Zusatz "A. _____ S") könnten demnach auch nicht der Gesellschaft zugerechnet werden, so dass die in der Erfolgsrechnung enthaltenen Aufwendungen in Shanghai kein geschäftsmässig begründeter Aufwand der steuerpflichtigen Gesellschaft, sondern vielmehr fremder Aufwand darstelle. An der Aufrechnung sei daher grundsätzlich festzuhalten, selbst wenn in früheren Steuerperioden eine Aufrechnung unterblieben sei. Dass durch diese Aufrechnung entsprechende Erträge "ausgeschieden" resp. von der Besteuerung ausgenommen werden müssten, sei weder rechtlich begründet noch nachvollziehbar, beschäftige die Gesellschaft in der Schweiz doch eigenes Personal und habe im Jahr 2017 Dienstleistungen von der Muttergesellschaft (A.C. _____ AG) in der Höhe von Fr. _____ bezogen. Die nochmalige Überprüfung der Unterlagen habe ergeben, dass folgende Positionen (aufgrund des Buchungstextes in den Kontoauszügen resp. der Belege) geschäftsmässig nicht begründet und damit aufzurechnen seien:

ER-Konto 6020	Miete Büro/PP	Fr.	_____
ER-Konto 6021	Nebenkosten Büros	Fr.	_____
ER-Konto 6541	Honorare Shanghai China	Fr.	_____
ER-Konto 6640	Spesen Kundenbetreuung	Fr.	_____
Total		Fr.	_____

Damit seien die Aufrechnungen im Einspracheverfahren von Fr. _____ auf Fr. _____ zu reduzieren und die Einsprache werde in diesem Punkt teilweise gutgeheissen (Rek-act. A S. 6 f.). In der Vernehmlassung vom 20. September 2021 bringt die Rekursgegnerin inhaltlich keine neuen Argumente vor (vgl. act. 5 S. 7).

9.2 Im Rekurs vom 21. Juli 2021 werden die streitgegenständlichen Aufwendungen im Wesentlichen damit begründet, dass die Betriebsstätte in Shanghai der Rekurrentin zuzurechnen sei (act. 1 Rz. 18 ff.). Nach der Rechtsprechung seien Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stünden. Diese Kausalität sei hier nachweislich vorhanden: Ohne den Einsatz der "Aussenstelle" in Shanghai wäre die geschäftliche Aktivität der Rekurrentin in dieser Form gar nicht möglich. Die Aufrechnung der entsprechenden Kosten sei somit unbegründet. Dies gelte sowohl für die Veranlagung der Kantonssteuern wie auch für die direkte Bundessteuer (act. 1 Rz. 36).

9.3 Bei der A.C. _____ AG (Muttergesellschaft) und der Rekurrentin (Tochtergesellschaft) handelt es sich eindeutig um nahestehende Personen im Sinne von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 59 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG (vgl. zur Gruppenstruktur auch vorstehende E. 5.1).

Da die Führung einer ausländischen Betriebsstätte (Shanghai) durch die Rekurrentin als nicht nachgewiesen gilt (vgl. E. 6 vorstehend), werden mit der Übernahme von deren Miete, Nebenkosten, Lohnkosten und Spesen der Kundenbetreuung folgerichtig durch die Rekurrentin Kosten getragen, die sie nicht hätte übernehmen müssen, da ihr die Betriebsstätte in Shanghai nicht zuzuordnen ist. Soweit ersichtlich erfolgte diese Kostentragung ohne Gegenleistung hierfür; solches wäre im Übrigen durch die Rekurrentin zu beweisen gewesen (vgl. vorne E. 8.4). Die Rekurrentin vermag die geschäftsmässige Begründetheit dieser Auslagen jedoch nicht aufzuzeigen. Ihr Hauptargument, dass ihr das Büro in Shanghai als Betriebsstätte zuzurechnen sei, verfängt nach dem vorstehend Dargelegten nicht. Beim Argument der Rekurrentin, dass die Kostenübernahme als geschäftsmässig begründet seien, da diese unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stünden, übersieht sie, dass es hierbei um eine geldwerte Leistung an eine nahestehende Person geht. Soweit das Büro in Shanghai direkt für die Rekurrentin tätig geworden ist und eine Weiterverrechnung eines Anteils an den entsprechenden Personal- und Bürokosten allenfalls als geschäftsmässig begründet gelten könnte, ist – mangels anderweitigen Nachweises der Rekurrentin – mit der Steuerverwaltung

davon auszugehen, dass diese Dienstleistungen (der Muttergesellschaft) mit der Bezahlung des Verwaltungsaufwandes von Fr. _____ (Konto 6550.1 I/C Verr. Administration) bereits abgegolten wurden (vgl. Rek-act. D2 S. 8). Wie sich der Verwaltungsaufwand von Fr. _____ konkret zusammensetzt, wird mit den aufgelegten Belegen nämlich nicht eindeutig und nachvollziehbar aufgezeigt (vgl. Rek-act. D2; D13). So werden etwa in der geschäftsinternen Übersicht "Fakturierung der Management Kosten 2017" unter der Position "A.B. _____" auch "Personalkosten Gruppenleitung, Anteile Bürokosten/Miete, Reisen, Marketing" im Umfang von Fr. _____ ausgewiesen. Vom Total dieser "noch nicht verrechneten Kosten" wird der Rekurrentin ein Anteil von Fr. _____ zugewiesen. Der Kostenpunkt "Marketing" sei bereits an die "Länder fakturiert" worden. Zudem seien das "Projekt Kommunikationskonzept" (Fr. _____) und das "Projekt Homepage/Website" (Fr. _____) direkt an die Rekurrentin verrechnet worden (Rek-act. D13). Die Rekurrentin bringt ferner im vorliegenden Verfahren nicht mehr vor, dass im Gegenzug zur Gewinnaufrechnung erzielte Erträge auszuscheiden wären.

Im Weiteren wird der vorliegenden Konstellation (Geschäftstätigkeit überwiegend auslandbezogen, allerdings ohne die Annahme einer eigenen Betriebsstätte) im Rahmen der Besteuerung als gemischte Gesellschaft gemäss § 69 Abs. 2 aStG Rechnung getragen (vgl. hierzu auch nachfolgende E. 10).

Es ist folglich von der Ausrichtung einer Leistung durch die Rekurrentin ohne angemessene Gegenleistung und damit einem Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung auszugehen.

Durch die Übernahme der geschäftsmässig nicht begründeten Kosten von Fr. _____ (Miete, Nebenkosten, Honorare, Spesen des Standorts Shanghai) wurde die Muttergesellschaft begünstigt, indem sie diese Kosten nicht zu tragen hatte. Dies kann auch vor dem Hintergrund nicht angehen, als es der Konzernleitung bzw. dem beherrschenden Anteilsinhaber nicht erlaubt ist, die von den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinne frei auf die Konzerngesellschaften zu verteilen und jede Konzerngesellschaft für sich als rechtlich selbständiges Gebilde zu betrachten ist (vgl. vorne E. 8.3). Im normalen Geschäftsverkehr werden Betriebs- und Personalkosten eines unbeteiligten Dritten jedenfalls nicht einfach gänzlich übernommen, auch wenn der unbeteiligte Dritte eine für den Geschäftsbetrieb wichtige Dienstleistung übernimmt.

Schliesslich hätte sich die Rekurrentin als Leistungserbringerin dem Charakter der Leistung zumindest bewusst sein müssen, auch wenn die ganze Konzerngruppe im Jahr 2016 verkauft worden war. Musste der übernehmenden I. _____ AG bzw. ihrem wirtschaftlich Berechtigten doch insbesondere bekannt sein, wie die Miet- und Personalverträge bezüglich des Standorts Shanghai ausgestaltet waren und wie das Büro Shanghai in die Organisationsstruktur des Konzerns eingebettet war, etwa dass der dortige Standortleiter dem COO der Muttergesellschaft zu rapportieren hatte.

Damit sind sämtliche Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt (vgl. vorne E. 8.2.3). Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Gewinnaufrechnung im Umfang von Fr. _____ ist nicht zu beanstanden.

9.4 Daran ändert auch nichts, dass in früheren Steuerperioden offenbar keine solche Gewinnaufrechnung vorgenommen wurde, obschon die Rekurrentin – gemäss ihrer Aussage – schon früher die Miete inkl. Nebenkosten bezahlt hatte (vgl. vorne E. 5.3). Im Übrigen bringt die Rekurrentin nicht vor, dass sie aufgrund früherer Veranlagungen ein berechtigtes, schutzwürdiges Vertrauen auf Zulassung der streitgegenständlichen Aufwendungen gehabt habe. Solches ist auch nicht ersichtlich, zumal die zum allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelte Praxis bei den öffentlich-rechtlichen Abgaben insofern eine Einschränkung erfährt, als das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV) gegenüber dem allgemeinen Vertrauensschutz (Art. 9 und Art. 5 Abs. 3 BV) vorgeht (BGE 142 II 182 E. 2.2.2; BGer 2C_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.3.4).

10. Zur Besteuerung der Rekurrentin als gemischte Gesellschaft gemäss § 69 Abs. 2 aStG enthält die Rekursschrift – abgesehen davon, dass dies von der Steuerpflichtigen als Argument für das Vorleigen einer Betriebsstätte angeführt wird – keine Ausführungen. Die Steuerverwaltung sieht die Voraussetzungen für eine derartige Besteuerung seit 2011 als gegeben (vgl. vorne Sachverhalt lit. A). Mit Blick auf die Aktenlage – namentlich im Zusammenhang mit dem Steuerruling vom 6. September 2012 (Rek-act. D5) – ist daran nichts auszusetzen, womit es vorliegend sein Bewenden haben kann.

11. Zusammenfassend vermag die Rekurrentin mit keinem ihrer Einwendungen durchzudringen. Der angefochtene Einspracheentscheid erweist sich in allen Punkten als rechtens, der vorliegende Rekurs ist folglich als unbegründet abzuweisen.

12.

12.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Vorliegend unterliegt die Rekurrentin vollständig, weshalb sie die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts (§ 1 Abs. 2 KoV VG) auf Fr. 7'000.– festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

12.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG und Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG e contrario) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.
2. Der Rekurrentin wird eine Spruchgebühr von Fr. 7'000.– auferlegt, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet wird.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Vertreterin der Rekurrentin (im Doppel; mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, sowie zum Vollzug von Ziffer 2 im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 28. Oktober 2022

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am