



Entscheid

24. November 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Ersatzrichter
Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

Rekursgegner,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2009 und 1.1. - 31.12.2010

hat sich ergeben:

A. 1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) war ursprünglich eine B-Gesellschaft. Seit dem ... 2008 bezweckt sie den Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Produkten der C-Industrie. Mit der Zweckänderung kam es auch zu einem Wechsel im Verwaltungsrat: D ersetzte auf dieses Datum hin den bisher einzigen Verwaltungsrat E. Laut Organigramm vom November 2008 wurde D zudem Inhaber der Gesellschaft. Die Pflichtige hat ihren formellen Sitz seit Gründung im Jahr 1991 in F/ZG, wobei sie als Adresse im Handelsregister die Geschäftsadresse "c/o E Treuhand AG" eintragen liess.

Seit 2008 führt die Pflichtige in G/ZH in einem Ladenlokal an der ...strasse 44 in gemieteten Geschäftsräumlichkeiten unter der Bezeichnung "H I" eine I. Daneben betreibt sie einen C-Versandhandel. Sie erzielte im Jahr 2008 gemäss Jahresrechnung und sowohl im Kanton Zug als auch im Kanton Zürich eingereichter Steuererklärung des Kantons Zug einen steuerbaren Reingewinn von gerundet Fr. 100.-, bei einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 104'000.-. Im Einschätzungsverfahren betreffend die Steuerperiode 2008 stellte sich das kantonale Steueramt auf den Standpunkt, die Pflichtige betreibe im Kanton Zürich nicht nur eine Betriebsstätte. Vielmehr befinde sich auch der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich. Folglich seien Gewinn und Kapital ab Datum der Zweckänderung vollumfänglich im Kanton Zürich zu versteuern. Im Einspracheverfahren schloss sich die Pflichtige durch Rückzug des Rechtsmittels am 1. Juli 2011 ausdrücklich dieser Sichtweise an. Die in Rechtskraft erwachsenen Steuerfaktoren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, lauteten entsprechend dem Dispositiv auf einen steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von Fr. 100.- bzw. auf ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 64'000.-, bei einem Total des Eigenkapitals für die gesamte Steuerperiode von Fr. 104'000.-.

2. Für die Steuerperioden 2009 und 2010 reichte die Pflichtige im Kanton Zug am 26. April 2011 bzw. 28. November 2011 Steuererklärungen, Bilanzen und Erfolgsrechnungen ein. Kopien davon schickte sie unter Beilage der jeweils leeren, aber unterschriebenen zürcherischen Steuererklärung am 30. Mai 2011 bzw. 5. Dezember 2011 an das kantonale Steueramt. In der Steuerperiode 2009 deklarierte sie einen steuerbaren Reinverlust von Fr. 289'236.- und im Folgejahr einen Reingewinn von

Fr. 19'414.-. Letzteren verrechnete sie mit dem Vorjahresverlust, sodass betreffend Steuerperiode 2010 ein Verlust von Fr. 264'831.- resultierte.

Am ... und ... Oktober 2012 führte der Revisor des kantonalen Steueramts in den Räumlichkeiten der Pflichtigen in G eine steueramtliche Bücherrevision durch. Die Schlussbesprechung fand am ... Oktober 2012 statt. Mit Auflage vom 30. Oktober 2012 forderte der Revisor die Pflichtige sodann u.a. auf, den Nachweis zu erbringen, dass sich ihre tatsächliche Verwaltung am statutarischen Sitz in F/ZG befinde. Zudem sollte sie für die Geschäftsjahre 2009 und 2010 die kompletten ordnungsgemäss geführten Buchhaltungen einreichen (Bilanz, Erfolgsrechnung, Kontoblätter sowie Journal, inkl. sämtliche Belege). In der Auflage fand sich der ausdrückliche Hinweis, dass auch die ordnungsgemässen, tagfertig geführten Kassenbücher mit sämtlichen dazugehörigen Nebenaufzeichnungen (Kassastreifen, Tagesrekapitulationen sowie Belege) einzureichen seien. Nachdem die Pflichtige am 22. November 2012 lediglich mit einem kurzen Schreiben reagierte, worin sie u.a. darauf hinwies, dass ihr einziger Verwaltungsrat D regelmässig mit seinem Laptop und seinem Mobiltelefon bei der E Treuhand AG in F verweilen dürfe, erliess das kantonale Steueramt am 6. Dezember 2012 eine Mahnung. Erst nach Ablauf der Frist ging ein auf den 28. Januar 2013 datiertes Schreiben der Pflichtigen ein, allerdings erneut ohne die eingeforderte Buchhaltung mit allen Belegen und dem Kassenbuch. Es fehlten darüber hinaus weiterhin substantiierte Ausführungen dazu, weshalb der Sitz der Gesellschaft in F/ZG anzusiedeln sei.

3. Mit separaten Entscheiden vom 4. Mai 2016 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtige nach pflichtgemässem Ermessen i.S.v. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) ein:

Steuerperiode 1.1. - 31.12.2009

	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	100'000.-
<i>Steuersatz</i>	8%
Steuerbares Eigenkapital	100'000.-
<i>Steuersatz</i>	0.75‰

Steuerperiode 1.1. - 31.12.2010

	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	100'000.-
<i>Steuersatz</i>	8%
Steuerbares Eigenkapital	100'000.-
<i>Steuersatz</i>	0.75‰.

Eine Ausscheidung in den Kanton Zug unterblieb mit der Begründung, die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen befinde sich im Kanton Zürich (§ 55 StG).

B. Das kantonale Steueramt wies die am 13./15. Juni 2016 erhobene Einsprache mit Entscheid vom 11. Juli 2016 ab.

C. Mit Rekurs vom 9./10. August 2016 stellte die Pflichtige das Begehren, sie sei im Kanton Zürich für die Steuerperioden 2009 und 2010 je mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- einzuschätzen. Das steuerbare Eigenkapital sei auf Fr. 79'000.- (2009) bzw. Fr. 64'180.- (2010) festzusetzen. Die Kosten des Verfahrens seien dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen. Ebenso sei Letzteres zu verpflichten, ihr eine Parteienschädigung zu entrichten.

Das kantonale Steueramt schloss am 14. September 2016 auf Abweisung der Rechtsmittel. Mit Eingabe vom 22./24. September 2016 liess sich die Pflichtige zur Rekursantwort vernehmen und reichte Unterlagen ein. Das kantonale Steueramt verzichtete am 3. Oktober 2016 auf eine weitere Stellungnahme.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen bezieht sich nach dem Wortlaut und Sinn von § 139 Abs. 2 StG auf die steuerliche Bemessungsgrundlage und umfasst lediglich die Festlegung der Steuerfaktoren

(vgl. Martin Zweifel, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 130 N 45 DBG). Die besonderen Verfahrensregeln und -voraussetzungen, welche bei einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen gelten, sind bei der Beurteilung der Frage, ob überhaupt eine Steuerauscheidung vorzunehmen ist, dagegen nicht anwendbar. Die Steuerbehörde hat die vorliegend strittige Frage, ob eine Ausscheidung zugunsten des Kantons Zug qua statutarischem Sitz in F vorzunehmen sei, deshalb richtigerweise separat untersucht.

Die Grundsatzfrage, ob eine Steuerpflicht im Kanton Zug vorliegt, ist vorab zu klären.

b) aa) Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 StG). Unter Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz zu verstehen. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit bestimmt sich vorab nach diesem, sofern er nicht nur formeller Natur ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 55 N 7 f. StG, auch zum Folgenden). Im letzteren Fall (so genanntes Briefkastendomizil) ist auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen.

bb) Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E 2.2, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 11 ff. StG). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Dabei ist es selbstredend ausgeschlossen, dass die Tätigkeit von im Auftrag handelnden Personen der auftraggebenden Gesellschaft zuzuordnen sind, denn es fehlt dabei von vornherein am notwendigen Unterordnungsverhältnis (vgl. BGr, 3. Juni 1959, E. 3.4, in: Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 4, I B, Nr. 9). In BGr, 8. September 2003, 2A.560/2002, E. 5.2.2 hält das oberste Gericht in etwas abgeschwächter Form richtigerweise dafür, dass eine Ausübung der tatsächlichen Verwaltung im Auftragsverhältnis "kaum denkbar" sei.

Das Bundesgericht grenzt die Geschäftsleitung ab von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit Letztere sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Entscheidend ist jener Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen *und die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen*. Abzustellen ist somit auf den Ort der Führung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung (vgl. Übersicht bei Heilinger/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, StR 2008, 742 und 752).

Findet die Geschäftsleitung in diesem Sinn an verschiedenen Orten statt, so kommt es auf das Zentrum, d.h. den Mittelpunkt dieser Tätigkeit an. Nicht entscheidend ist in der Regel der Ort der Verwaltungsratssitzungen oder der Generalversammlungen, denn die wichtigen Entscheidungen werden meist vorher recherchiert, vorbereitet, verhandelt und gefasst. Ebensowenig kommt es auf den Wohnsitz der Aktionäre an, jedenfalls dann, wenn ihre Entscheidungen und Tätigkeiten nicht aufgrund eines Arbeitsverhältnisses oder ihrer Organfunktion der Gesellschaft zuzuordnen sind.

Der Wohnsitz oder ein regelmässiger Arbeitsort kann durchaus als Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeiten gelten, wenn etwa die Handlungen, die im Rahmen der Geschäftsführung und Verwaltung vorgenommen werden, auf verschiedene Orte entfallen. Dies kann der Fall sein, wenn die Geschäftsführung und Verwaltung einer Gesellschaft beispielsweise vorwiegend in den Händen eines einzigen Aktionärs und Verwaltungsrats liegen (vgl. zu diesem Thema auch Heilinger/Maute, 757).

cc) Rechtsprechung und Kommentatoren haben eine Reihe von Beispielen genannt bzw. Indizien herausgearbeitet, die für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes sprechen:

- die Gesellschaft unterhält am statutarischen Sitz keine Büros oder sonstigen Einrichtungen und ist auch telefonisch nicht erreichbar;
- die Gesellschaft besitzt am Sitz keine wesentliche Infrastruktur;
- am statutarischen Sitz befinden sich weder Leitung noch Geschäftseinrichtungen (Büroräumlichkeiten, Personal usw.). Vielmehr stellt ein Beauftragter der juristischen Person seine Geschäftsadresse zur Verfügung, nimmt allenfalls die für diese bestimmte Post entgegen und leitet sie an die Gesellschaft weiter;

- Anfragen an die Gesellschaft am statutarischen Sitz werden von einem anderen Ort aus erledigt;
- die Sitzungen der Gesellschaftsorgane werden nicht am statutarischen Ort durchgeführt.

dd) Es obliegt der Steuerbehörde, jene Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen folgt, dass sich der Sitz im Kanton befindet. Denn gemäss dem generellen Grundsatz über die Beweislastverteilung (Art. 8 ZGB) haben im Allgemeinen die Steuerbehörden die steuerbegründenden Tatsachen zu beweisen, mithin auch jene, welche die Steuerhoheit begründen. Der Steuerpflichtige ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. §§ 133 ff. StG). In Bezug auf die Beweisführung und den relevanten Zeitpunkt gilt das Folgende: Der steuerrechtliche (Wohn-)Sitz als steuerbegründende Tatsache ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Der Steuerpflichtigen kann allerdings der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene *bisherige* subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 4 Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1). Eine in der Vorperiode oder gar zu Beginn der strittigen Steuerperiode bestehende, rechtskräftig festgestellte Steuerpflicht ist als wahrscheinlich anzusehen, was dazu führen muss, dass die Steuerpflichtige in der nachfolgenden Periode die Begründung des neuen (statutarischen oder faktischen) Sitzes zu substantiieren und zu beweisen hat. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung unterscheidet sich durch das vergangenheitsbezogene Element entscheidend von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, welches der Behörde in einem ersten Schritt die Glaubhaftmachung der – gegenwärtigen – Wahrscheinlichkeit eines im alten Kanton bestehenden Sitzes aufzuerlegen scheint (VGr, 15. Juli 2015, SB.2014.00143, E. 3.1.3, www.vgr.zh.ch).

Das Bundesgericht hat ferner jüngst im Zusammenhang mit der Begründung eines ausserkantonalen Spezialsteuerdomizils einer natürlichen Person die entsprechende Grundregel formuliert, dass die Behauptung, es bestehe in einem Kanton neu nur noch eine teilweise Steuerpflicht, sich steuermindernd auswirkt und damit aufgrund der allgemeinen Beweislastregel vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist, zumindest soweit dieser in gehöriger Weise zur Mitwirkung aufgefordert worden ist (BGr, 12. April 2016, 2C_461/2015, E. 3.2). Diese Grundregel ist auch auf juristische Personen zugeschnitten, wirkt sich die Begründung einer ausserkantonalen Betriebsstätte dort aus

Sicht des Sitzkantons ebenso steuermindernd aus wie bei natürlichen Personen. Gleiches gilt bei Verlegung des statutarischen Sitzes oder des Orts der tatsächlichen Verwaltung in einen neuen Kanton, dies umso mehr wenn – wie hier – im bisherigen Kanton weiterhin unbestrittenermassen eine Betriebsstätte unterhalten wird, und deshalb im betreffenden Veranlagungsverfahren nicht die Steuerhoheit an sich sondern nur die Ausscheidungsmodalitäten strittig sind.

c) aa) Das kantonale Steueramt ging in der Vorperiode 2008 davon aus, dass die massgebende Geschäftstätigkeit nach der Zweckänderung vom ... 2008 im Kanton Zürich stattfand, und wies den danach erzielten Gewinn von Fr. 100.- und das auf die Zeitdauer vom 21. Mai bis 31. Dezember 2008 umgerechnete Eigenkapital von Fr. 64'000.- (bei einem Total des auf das ganze Jahr entfallenden Eigenkapitals von Fr. 104'000.-) ausschliesslich dem Kanton Zürich zur Besteuerung zu. Dies ist dem Dispositiv und der Begründung des Einschätzungsentscheids für die Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperiode 1.1.-31.12.2008 vom 20. Mai 2011 zu entnehmen. Die Pflichtige hat die hiergegen erhobene Einsprache am 1. Juli 2011 zurückgezogen. Die darauf gründende Schlussrechnung vom 8. August 2011 ist in Rechtskraft erwachsen. Weil die bisherige Steuerpflicht als gegeben (und damit als wahrscheinlich) anzusehen ist und eine entsprechende Untersuchung betreffend die vorliegend strittigen Folge-Steuerperioden stattgefunden hat, liegt die Substanziierungs- und Beweislast zur Geltendmachung einer Ausscheidung nach F/ZG als Ort der tatsächlichen Verwaltung vollumfänglich bei der Pflichtigen.

Der von der Pflichtigen erwähnte Entscheid, worin angeblich festgehalten wurde, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung am statutarischen Sitz in F/ZG anzusiedeln sei, findet sich in den vom kantonalen Steueramt eingereichten Akten betreffend die Steuerperiode 2008 nicht. Angesichts der ausdrücklichen Anerkennung der Steuerfaktoren wäre auch eine anderslautende mündliche Aussage durch die Steuerkommissärin unbeachtlich, weshalb auf deren Einvernahme als Zeugin zu verzichten ist. Auch gibt es in den Akten der Pflichtigen keine Hinweise auf die behauptete steueramtliche Revision betreffend ebendiese Steuerperiode. Möglicherweise handelt es sich, wie vom Steuerkommissär vermutet, um eine am ... Dezember 2008 in den Räumlichkeiten des Konkursamts G durchgeführte steueramtliche Revision betreffend eine andere D gehörende juristische Person (I G GmbH in Liquidation), im Rahmen welcher indessen ein entsprechender Entscheid betreffend die Pflichtige gar nicht zulässig wäre.

bb) aaa) Die einzig erstellte Verbindung der Pflichtigen zum Ort F im Kanton Zug besteht aus dem im Handelsregister erwähnten formellen Sitz und der (nicht aktenkundigen, jedoch unbestrittenen) Domizilvereinbarung mit der dort ansässigen E Treuhand AG. Die Tätigkeit Letzterer für die Pflichtige basiert auf einem Auftrag und ist aufgrund des offensichtlich fehlenden Unterordnungsverhältnisses nicht der Pflichtigen zuzurechnen.

Die Behauptung, das einzige Mitglied des Verwaltungsrats, D, habe die freundlicherweise zur Verfügung gestellte Büroinfrastruktur in F rege benützt, um auf dem Laptop und per Mobiltelefon Arbeiten zu erledigen und Unternehmensentscheide zu fällen, ist zu unsubstanziert, als dass hierüber Beweis erhoben werden könnte: Es fehlen konkrete Angaben zu Art und Umfang der Tätigkeit und zu den genauen Präsenzzeiten. Die Vorladung des als Zeuge vorgeschlagenen E erübrigt sich unter diesen Umständen. Konkrete Aktivitäten in J/SZ wurden nicht behauptet, sodass auch nicht erstellt ist, dass er auf dem Weg dorthin ab und an bei der E Treuhand AG (wenn auch nur kurz) vorbeischaute.

Dass sich D jeweils einzig zum Zweck der Vorbereitung und Fällung von die Unternehmung betreffenden Grundsatzentscheiden bzw. für operative Handlungen eigens nach F begeben hat, wo ihm keine eigenen Büroräumlichkeiten zur Verfügung standen, darf ohnehin mit Fug als äusserst unwahrscheinlich bezeichnet werden. Insbesondere mit Blick auf seinen Wohnsitz in K/ZH und den sich im Aufbau befindlichen operativen Betrieb mit Ladenlokal in G/ZH erscheint diese Vorstellung als absurd. Auch wenn entsprechende Fahrten nachgewiesen wären, wäre ein solches weder sachlich noch rechtlich begründbares Verhalten als in hohem Masse rechtsmissbräuchlich anzusehen, hätte es doch ganz offensichtlich einzig dem Zweck gedient, im steuergünstigeren Kanton Zug einen Sitz zu begründen, und damit dem Kanton Zürich zustehendes Steuersubstrat zu entziehen.

Die übrigen Angestellten waren unbestrittenermassen ausschliesslich in den Räumlichkeiten der I an der ...strasse 44 in G für die Pflichtige tätig. Ein Bezug zum Kanton Zug fällt bei ihnen von vornherein ausser Betracht. Damit aber haben in F nicht nur wenige, sondern überhaupt keine konkreten Handlungen für die Pflichtige stattgefunden, weshalb sich der statutarische Sitz als rein formell bzw. als Scheindomizil erweist.

bbb) Die über die reine Verwaltungstätigkeit hinausgehenden wesentlichen Unternehmensentscheide und Handlungen der Geschäftsleitung, die sich aus D und vermutungsweise der C-Betriebsassistentin L zusammensetzte (vgl. das Organigramm), sind in erster Linie dem Ort der I in G/ZH, wo sich die einzige aktenkundige operative Geschäftstätigkeit abspielte, zuzuordnen. Dass gewisse strategische Entschiede des einzigen Verwaltungsrats D auch ausserhalb des Betriebs reiften und gefasst wurden, liegt auf der Hand. Sie sind örtlich am Wohnsitz und damit am Lebensmittelpunkt von D im nahe gelegenen K/ZH anzusiedeln, denn sie lassen sich unmöglich im Einzelnen lokalisieren. Der tatsächliche Sitz der Pflichtigen liegt damit zweifellos im Kanton Zürich. Die beweisbelastete Pflichtige hat es trotz Aufforderung und Mahnung versäumt, Umstände darzutun, die das Gegenteil nahelegen.

Das kantonale Steueramt hat den Reingewinn und das Eigenkapital der Pflichtigen aus diesem Grund zu Recht in vollem Umfang besteuert und eine teilweise Ausscheidung in den Kanton Zug verweigert.

2. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor.

Diese Bestimmung setzt für eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen einen Untersuchungsnotstand voraus. Ein Untersuchungsnotstand ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. dass er seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der massgebenden Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Der Steuerpflichtige muss nach § 135 Abs. 1 StG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Er muss auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Abs. 2).

b) aa) Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (Ziff. 1), und (unter anderem) allen vor Berech-

nung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgedehnten Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2). Die Buchhaltung ist nach allgemein anerkannten kaufmännischen Regeln ordnungsgemäss zu führen und hat dabei insbesondere den Grundsätzen der (Bilanz-)Wahrheit, Klarheit, Übersichtlichkeit und Vollständigkeit zu genügen (vgl. Art. 957 ff. aOR [in der 2009 und 2010 geltenden Fassung] sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 14 StG).

Ein weiteres Element der Buchführung stellt das Dokumentationsprinzip dar, denn zur Kontrolle der Richtigkeit der Erfassung und Verarbeitung muss jederzeit die Nachprüfbarkeit des Rechnungswesens gegeben sein [...]. Der Grundsatz der Dokumentation fordert für jeden buchführungsrelevanten Vorgang das "Dokument", das als Beweismittel stellvertretend für den wirtschaftlichen Sachverhalt einzustehen hat (= Urbeleg). Die Erfüllung der Forderung nach Dokumentation der Vorgänge bildet eine unerlässliche Voraussetzung für das Funktionieren des Rechnungswesens (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, 2009, S. 12 f., a.z.F.). Jede Buchung erfordert m.a.W. einen begründenden Beleg (Belegprinzip).

Im Rahmen der Buchführungspflicht bzw. der steuerrechtlichen Verfahrenspflichten haben bargeldintensive Betriebe ferner den Bargeldfluss fortlaufend und zeitnah zu erfassen (vgl. das für die Steuerperioden 2009 und 2010 noch geltende Merkblatt vom 3. Juli 1998 des kantonalen Steueramts betreffend Aufzeichnungspflicht, welcher Steuerpflichtige mit selbstständiger Erwerbstätigkeit unterstehen, ZStB I Nr. 31/300). Sämtliche Bareinnahmen und -ausgaben sind fortlaufend, lückenlos und wahrheitsgetreu entweder mit Tinte, Kugelschreiber oder Schreibmaschine o.ä. unverzüglich auf manipulationssichere Art (etwa in einem gebundenen, hierfür geeigneten Buch) aufzuzeichnen. Der Einbezug von so genannten Vorjournalen oder Vorbüchern wie z.B. Registrierkassenstreifen und Tages-Umsatzjournalen ist zwar statthaft, doch entbinden diese nicht von der Pflicht zur fortlaufenden Führung des Kassabuchs, weil mit solchen Hilfsbüchern allein noch nicht sichergestellt ist, dass sämtliche Bareinnahmen und -ausgaben erfasst werden (vgl. zum Ganzen: RB 1983 Nr. 51 mit Hinweisen). Das Kassabuch hat sodann für jeden Geschäftsvorfall einen klaren, auf den wahren Inhalt der Eintragung hinweisenden Text zu enthalten. Ausserdem ist es periodisch – je nach Intensität des Bargeldverkehrs täglich, ein- oder zweiwöchentlich oder monatlich – zu saldieren und mit dem tatsächlichen Bargeldbestand zu vergleichen, wobei

allfällige Differenzen sofort zu buchen sind (Reimann/Zuppinger/Schärker, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b N 63).

bb) Gravierende formelle Mängel in der Buchhaltung einer steuerpflichtigen Gesellschaft führen regelmässig dazu, dass die Steuerbehörden für die Gewinnermittlung mangels ausreichender Zuverlässigkeit nicht auf diese abstellen können. Da das Unternehmen in aller Regel auch nicht in der Lage ist, solche formellen Mängel nachträglich zu beheben, wirken sie sich – unter dem Teilaspekt der Verpflichtung zur Einreichung einer ordnungsmässigen und damit als zuverlässig vermuteten kaufmännischen Buchhaltung – als Verletzung der Mitwirkungspflicht aus. Folge der Verletzung dieser Mitwirkungspflicht bzw. des dadurch bewirkten Untersuchungsnotstands ist alsdann die Vornahme einer Ermessensveranlagung, da die Erkenntnislücke nicht anderweitig geschlossen werden kann. Eine Kassabuchführung etwa, die den genannten Anforderungen nicht entspricht, oder fehlende Belege bewirken ohne Weiteres die Vermutung der Unrichtigkeit der gesamten Buchhaltung, indem sie eine nicht zu beseitigende Ungewissheit über Höhe von Ertrag und Aufwand sowie von Aktiven und Passiven schafft (vgl. zum Kassenbuch VGr, 27. Oktober 2010 = ZStP 2011, 351 ff.). Die Buchhaltung scheidet daher als Einschätzungsgrundlage aus. Die Ungewissheit über die tatsächliche Ertragslage ist durch eine Ermessenseinschätzung zu überbrücken.

c) Nachdem der steueramtliche Revisor anlässlich der Revision vom ... bis ... Oktober 2012 in der Buchhaltung etliche gravierende Mängel festgestellt hatte, forderte er die Pflichtige mit Auflage vom 30. Oktober 2012 auf, die vollständigen ordnungsgemäss geführten Buchhaltungen (Bilanz, Erfolgsrechnung, Kontoblätter, Journal) für die Geschäftsjahre 2009 und 2010 mit sämtlichen Belegen einzureichen. Er erwähnte zudem ausdrücklich, dass auch die ordnungsgemässen, tagfertig geführten Kassenbücher mit sämtlichen dazugehörenden Nebenaufzeichnungen (Kassastreifen, Tagesrekapitulationen des Kassasystems, Belege, etc.) dazu gehörten. Die Pflichtige teilte am 22. November 2012 mit, dass die Geschäftsvorgänge während der Revision einsehbar gewesen seien. Der Eingabe lagen keine Buchhaltungsunterlagen bei. Der steueramtliche Revisor mahnte die Auflage deshalb am 6. Dezember 2012, worauf die Pflichtige am 28. Januar 2013 ein Bild der Verkaufstheke im Innenraum der H I in G mit zwei Angestellten einreichte. Buchhaltungsunterlagen fehlten erneut vollständig. Die Pflichtige hatte damit ihre in § 135 Abs. 2 StG statuierten Mitwirkungspflichten in eklatanter Weise verletzt. Daran ändert nichts, dass dem steueramtlichen Revisor gewisse Belege möglicherweise bereits während der Buchprüfung zur Verfügung standen, wie die

Pflichtige einwendet: Weder lässt sich im Nachhinein nämlich feststellen, welche Belege damals überhaupt zur Verfügung standen, noch ist eine Überprüfung der Feststellungen des Revisors durch den Steuerkommissär im Einschätzungs- bzw. Einspracheverfahren bzw. der Gerichtsbehörde im Rekursverfahren ohne die vollständigen Buchhaltungsunterlagen möglich. Im Übrigen steht es nicht im Belieben der Steuerpflichtigen darüber zu entscheiden, welche Untersuchungshandlungen vorzunehmen seien und welche nicht. Hierüber entscheidet kraft § 135 Abs. 2 StG einzig die Behörde. Die Erfüllung der Auflage und der Mahnung war sowohl notwendig als auch für die Pflichtige in jeder Hinsicht zumutbar und ist nicht zu beanstanden.

Da weder ein ordnungsgemässes Kassenbuch noch sonstige Buchhaltungsunterlagen oder Belege vorlagen und im Revisionsbericht vom ... Februar 2013 gravierende Mängel beschrieben waren, blieb der Steuerkommissärin nichts anderes übrig, als die Unrichtigkeit der gesamten Buchhaltung festzustellen und den steuerbaren Reingewinn der Pflichtigen für die beiden Steuerperioden 2009 und 2010 mit Einschätzungsentscheiden vom 4. Mai 2016 nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen.

3. a) aa) Eine zur Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Dieser hat den entsprechenden Nachweis selber zu erbringen, wobei ihm zwei Möglichkeiten offen stehen (Martin Zweifel, Art. 48 N 46 ff. StHG und in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 132 N 39 ff. DBG, je auch zum Folgenden):

Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 75 f. StG, je mit verschiedenen Hinweisen; Zweifel, Art. 48 N 49 StHG und Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden.

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG und Art. 132 N 52 DBG, je mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

bb) Die Pflichtige hat weder mit Einsprache vom 13. Juni 2013 noch mit Rekurs ein Journal oder Kontoauszüge eingereicht. Die vollständigen Belege fehlen bis zum heutigen Tag weitgehend. Eine Überprüfung der Buchhaltung bzw. der Feststellungen des steueramtlichen Revisors im Revisionsbericht durch das Steuerrekursgericht erweist sich deshalb von vornherein als gänzlich unmöglich.

Ein tagfertig in manipulationssicherer Weise geführtes Kassenbuch wurde nicht geführt. Die mit Rekurs eingereichte Liste mit den monatlichen Kassenabschlüssen ist mit einem Textverarbeitungsprogramm geschrieben und deshalb jederzeit abänderbar. Es ist höchst zweifelhaft, ob sie überhaupt im Jahr 2009 jeweils auf Ende Monat erstellt wurde. Eine entsprechende Liste für das Folgejahr fehlt. Kassenstürze, die bei einem angeblichen Bar-Umsatz (gemäss Jahresabschluss) von rund Fr. 300'000.- pro Jahr täglich hätten durchgeführt werden müssen, und die Differenzen zwischen dem durch das Kassen-System errechneten und dem tatsächlichen Bestand sind nicht verzeichnet. Dass keine Differenzen aufgetreten sein sollen, ist äusserst unwahrscheinlich, und legt nahe, dass die jederzeitige Übersicht über den Bargeldver-

kehr nicht sichergestellt war. Kassenabrechnungen vermögen nach oben dargelegter gefestigter Rechtsprechung das sorgfältig geführte Kassenbuch nicht zu ersetzen. Die Kassenbelege sind zudem unvollständig, denn das Jahr 2010 fehlt. Auch wenn ein ordnungsgemässes Kassenbuch vorläge, könnte es mangels aktenkundigen Auszugs des Buchhaltungskontos ... "Kasse" gar nicht mit der Buchhaltung bzw. mit dem Jahresabschluss abgeglichen werden. Ob die Kassenabrechnungen bzw. die Liste der monatlichen Kassenabschlüsse überhaupt als Belege in die Buchhaltung aufgenommen wurden, lässt sich aus dem gleichen Grund ebenfalls nicht feststellen.

Weiter fällt bei kursorischer Durchsicht der mit Rekurs eingereichten Unterlagen auf, dass das M-Bankkonto (Privatkonto Nr. ...), auf welche die Barumsätze angeblich einbezahlt wurden, gar nicht auf die Pflichtige, sondern auf D persönlich lautet. Es kann nicht überprüft werden, ob die damit verbundene Vermischung der Firmensphäre mit den privaten Angelegenheiten des Firmeninhabers D in der Buchhaltung richtig abgebildet wurde.

Da die Pflichtige offensichtlich nicht in der Lage ist, ordnungsgemässe Aufzeichnungen inbezug auf die Kassenführung vorzulegen, und offenbar nicht Willens ist, die vollständigen Buchhaltungsunterlagen mit den Kontenblättern und Belegen einzureichen, gilt der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der ermessensweisen Schätzung als gescheitert. Die steueramtliche Schätzung ist damit nur noch in quantitativer Hinsicht einer Überprüfung auf Willkür hin zu unterziehen.

cc) Dabei ist zu beachten, dass das Steuerrekursgericht die Schätzungen des Steuerkommissärs erst dann aufheben bzw. korrigieren darf und muss, wenn sie im Ergebnis offensichtlich unrichtig sind. Unter diesem Gesichtswinkel ist hervorzuheben, dass es bei bargeldintensiven Betrieben ohne ordnungsgemässe Kassenbuchführung gerade wegen dieses Mangels regelmässig sehr schwer fällt, überhaupt brauchbare Kriterien für eine Schätzung namhaft zu machen. So lässt sich insbesondere nicht ausschliessen – und dem darf bei der vorzunehmenden Schätzung durchaus gebührend Rechnung getragen werden –, dass Umsätze des Unternehmens nicht verbucht wurden. Über die Höhe solcher unverbuchten Umsätze lässt sich nur spekulieren. Deshalb ist bei der Überprüfung der Gewinnschätzung von bargeldintensiven Betrieben mit ungenügender Kassenbuchführung grosse Zurückhaltung geboten. Dasselbe gilt selbstredend auch für Buchhaltungen mit anderen schwer wiegenden Mängeln (fehlende Buchhaltungskonten, fehlende Belege, etc.). Offensichtliche Unrichtigkeit ist grundsätz-

lich nur dann anzunehmen, wenn die Schätzung als geradezu unmöglich erscheint, weil der geschätzte Gewinn in dem infrage stehenden Unternehmen aus objektiven Gründen schlechterdings *nicht als erzielbar erscheint* (StRG, 17. März 2014, 1 DB.2013.199 + 1 ST.2013.227, www.strgzh.ch, bestätigt durch VGr, 17. Dezember 2014, SB.2014.00033 + SB.2014.00034, www.vgr.zh.ch).

b) Ein jährlicher Reingewinn von Fr. 100'000.- für eine I der vorliegenden Grösse im Raum G liegt – wie dies die Vorinstanz richtigerweise ausführt – durchaus im Bereich des Möglichen. Weshalb ein solcher Gewinn aufgrund des Vorjahresgewinns aus dem Geschäftsjahr 2008 von lediglich Fr. 120.- unmöglich gewesen sein soll, wie die Pflichtige dafürhält, ist nicht ersichtlich, befand sich die I im Jahre 2008 doch noch in der Aufbauphase. Es ist notorisch, dass sich Gewinne nach einer Geschäftsaufnahme erst nach einer gewissen Weile einstellen können. Die Behauptung, die I habe aufgrund der ungünstigen Lage ausserhalb des Zentrums G nur 60 Kunden gezählt, lässt sich durch die vorliegenden Akten nicht erhärten. Die Ausführungen zu den Personalkosten zielen ebenso ins Leere, denn wie gesehen ist die Buchhaltung als Ganzes völlig unzuverlässig, weshalb sich Verweise auf einzelne Kostenarten von vornherein als untauglich erweisen.

Deshalb sind die Schätzungen des kantonalen Steueramts in den Einspracheentscheiden im Ergebnis als vertretbar anzusehen und keineswegs als offensichtlich unrichtig. Es muss daher bei diesen Schätzungen sein Bewenden haben. Der Rekurs ist in bezug auf den steuerbaren Reingewinn in den Steuerperioden 2009 und 2010 abzuweisen.

4. Die Höhe des satzbestimmenden Eigenkapitals ist nicht umstritten. Wie bereits ausführlich dargelegt, kommt eine Ausscheidung nicht in Frage, weshalb der Kanton Zürich berechtigt ist, das gesamte Eigenkapital zu besteuern. Der Rekurs ist damit auch in diesem Punkt abzuweisen.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]