



## Entscheid

12. Juni 2018

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Ersatzrichter Jürg Steiner und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

**A AG,**

vertreten durch B AG

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2014**

hat sich ergeben:

A. Die 1991 gegründete A AG (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt die Herstellung und den Vertrieb von C-Applikationen sowie die Beratung und Schulung im Bereich der C. Sie hat ihren Sitz seit 2008 in D, Kanton E, und unterhält seither an ihrem früheren Sitz in F eine Betriebsstätte. Diese ist nicht formell als Zweigniederlassung im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen.

B. Das Bestehen eines sekundären Steuerdomizils am Ort der Betriebsstätte im Kanton Zürich wird nicht bestritten. Streitig ist dagegen – erstmals für das Steuerjahr 2014 – die interkantonale Steuerauscheidung.

C. Mit Entscheid vom 2. Juni 2015 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons E die Pflichtige. Beim Gewinn legte sie der Veranlagung die von der Pflichtigen gemeldeten Umsatzzahlen als massgebendes Ausscheidungskriterium zugrunde. Dies ergab folgende Aufteilung: 75.821% Kanton E / 24.179% Kanton Zürich. Nach Zuweisung eines Vorausanteils von 20% an den Sitzkanton resultierten daraus folgende Steuerfaktoren: gesamter steuerbarer Reingewinn Fr. 955'800.-, im Kanton E steuerbarer Reingewinn Fr. 770'900.-. Die Ausscheidung betreffend das steuerbare Kapital wurde aufgrund der lokalisierten Aktiven vorgenommen. Dabei wurden 95.051% dem Kanton E und 4.949% dem Kanton Zürich zugewiesen. Dies ergab ein steuerbares Gesamtkapital von Fr. 1'473'000.-, von dem Fr. 1'400'000.- auf den Kanton E entfielen. Die Veranlagung blieb unangefochten.

D. Am 9. September 2016 erliess das kantonale Steueramt Zürich eine Auflage, in der es detaillierte Angaben über die Aufteilung zwischen F und D bezüglich folgender, möglicher Ausscheidungskriterien verlangte: Aktiven, Umsätze, Art der ausgeübten Tätigkeiten, Mitarbeiter (samt Arbeitsverträgen mit Angaben betreffend den Arbeitsort), Büromietflächen (Mietverträge und Grundrisspläne). Ferner verlangte das Steueramt eine Begründung, warum die Pflichtige auf der Homepage und in den einschlägigen Verzeichnissen nur eine Telefonnummer bekannt gebe und diese auf den Standort F verweise.

Nachdem seitens der Pflichtigen zwar telefonisch um eine Fristerstreckung ersucht worden war, die Auflage jedoch auch innert der erstreckten Frist unbeantwortet geblieben war, sandte das kantonale Steueramt Zürich der damaligen Vertreterin der Pflichtigen am 22. November 2016 eine Mahnung, in der es die gleichen Angaben wie in der Auflage einforderte. Auch die Mahnung blieb indessen unbeantwortet.

E. Am 30. Juni 2017 erging der Einschätzungsentscheid, mit dem die Pflichtige nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt wurde. Dabei wurden dem Kanton Zürich je 100% des Gewinns und des Kapitals zugewiesen. Gesamtgewinn und Gesamtkapital wurden unverändert angenommen.

Dagegen liess die Pflichtige rechtzeitig Einsprache erheben. Sie beantragte eine Einschätzung gemäss Steuererklärung, d.h. in Berücksichtigung der Steuerauscheidung, welche die Steuerverwaltung des Kantons E vorgenommen hatte. Mit der Einsprache reichte die Pflichtige auch diverse Unterlagen ein. Vorgelegt wurden die Steuererklärung 2014, die Jahresrechnung 2014 mit etwas detaillierteren Zusammenzügen, eine Mitarbeiterliste mit Angabe des jeweiligen Arbeitsorts, die Mietverträge für die Räumlichkeiten an den beiden Geschäftsorten sowie eine Ruling-Anfrage samt Antwort der angefragten Steuerverwaltung des Kantons E aus dem Jahr 2008.

In der Einsprache machte die Pflichtige geltend, dass die Umsätze aus Lizenzeinnahmen vollumfänglich dem Kanton E zuzuweisen seien, während die übrigen Umsätze aus Dienstleistungen und Spesenersatz auf F entfielen. Daraus ergebe sich die Gewinn-Aufteilung von 75.8% E zu 24.2% F. Die Aktiven wurden mittels handschriftlichen Ergänzungen auf dem detaillierteren Jahresabschluss auf die beiden Kantone verteilt. Eine Begründung für diese Verteilung wurde jedoch nicht gegeben. Arbeitsverträge (oder Auszüge davon) legte die Pflichtige nicht vor.

In ihrem Einspracheentscheid vom 19. September 2017 hielt die Vorinstanz zunächst fest, dass die Auflage trotz der mit der Einsprache vorgelegten Unterlagen nicht vollumfänglich erfüllt worden sei. Sie hielt daher die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen aufrecht. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen setzte sie jedoch die Steuerfaktoren für den Kanton Zürich nunmehr wie folgt fest:

steuerbarer Reingewinn	Fr.	716'200.-
satzbestimmender Reingewinn	Fr.	955'800.-
steuerbares Kapital	Fr.	308'000.-
satzbestimmendes Kapital	Fr.	1'473'000.-

Ausserdem auferlegte sie der Pflichtigen Kosten für das Einspracheverfahren von Fr. 500.-. Auf die Begründung ist in den Erwägungen einzugehen.

F. Am 18. Oktober 2017 liess die Pflichtige Rekurs einreichen. Darin wiederholte sie – mit geringfügigen Abweichungen – den Einspracheantrag, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, wobei sie einer Kostenaufgabe infolge von Versäumnissen im Einspracheverfahren zustimmte. Zur Begründung verwies die Pflichtige u.a. auf ihr Schreiben vom 1. November 2016 sowie die dortigen Beilagen. In seiner Rekusantwort vom 13. November 2017 beantragte das kantonale Steueramt Abweisung des Rechtsmittels und führte darin u.a. aus, dass es bis dahin keine Kenntnis von diesem Schreiben gehabt habe und die dort erwähnten Beilagen nach wie vor nicht aktenkundig seien. In der Replik vom 12. Dezember 2017 hielt die Pflichtige an ihrem Standpunkt fest und reichte die Beilagen zu ihrem (offenbar seinerzeit nicht versandten) Schreiben vom 1. November 2016 nach. Auf die Ausführungen der Pflichtigen und die weiteren Unterlagen ist – soweit erforderlich – nachfolgend einzugehen. Der Rekursgegner verzichtete auf eine Duplik.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sind juristische Personen mit Sitz ausserhalb eines Kantons in anderen Kantonen steuerpflichtig, wenn sie dort eine Betriebsstätte unterhalten. Nach einem feststehenden Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts können die Kantone die auf ihrem Gebiet gelegenen Betriebsstätten einer interkantonalen Unternehmung jedoch nicht selbstständig für das Sondervermögen oder Sondereinkommen der Be-

etriebsstätten besteuern; es ist also nicht eine objektmässige Ausscheidung vorzunehmen (Teuscher/Lobsiger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 30 N 19; BGr, 10. September 2007, 2P.340/2006, E. 2.2, auch zum Folgenden). Vielmehr können die Kantone nur eine Quote des Gesamtgewinns und des Gesamtkapitals der ganzen Unternehmung erfassen (quotenmässige Ausscheidung). Der Gesamtgewinn und das Gesamtkapital sind demnach anteilmässig auf die Betriebsstättenkantone und den Hauptsitzkanton aufzuteilen. Für die Quotenbestimmung kommt die direkte oder die indirekte Methode in Frage. Bei der direkten Methode, der das Bundesgericht grundsätzlich Vorrang einräumt, werden die Quoten aufgrund der Buchhaltungen der Betriebsstätten ermittelt, bei der indirekten Methode werden Hilfsfaktoren herangezogen (Teuscher/Lobsiger, § 30 N 25 ff.).

b) Die indirekte Quotenermittlung beim Gewinn erfolgt bei Handels- und Dienstleistungsunternehmungen aufgrund des Umsatzes bzw. der Honorareinnahmen (Teuscher/Lobsiger, § 31 N 12). Bei Fabrikationsunternehmungen werden die Erwerbsfaktoren Kapital und Arbeit addiert. Der Kapitalfaktor bestimmt sich dabei aufgrund der bei der Kapitalausscheidung zugewiesenen Aktiven zu Buchwerten, zuzüglich der mit 6% kapitalisierten Mieten. Für den Faktor Arbeit werden die Lohnkosten für die am Sitz bzw. den Betriebsstätten verrichteten Arbeiten mit 10% kapitalisiert (Teuscher/Lobsiger, § 31 N 11). Stellt eine Unternehmung unterschiedliche Produkte her oder handelt sie mit unterschiedlichen Produkten, so ist auch eine Berücksichtigung der jeweiligen Gewinnmargen nicht ausgeschlossen (Teuscher/Lobsiger, § 31 N 34).

Bei Handelsunternehmungen wird dem Sitz in der Regel ein Vorausanteil von 20% zugewiesen (Teuscher/Lobsiger, § 31 N 36). Bei erheblicher Selbstständigkeit der Betriebsstätten kann dieses Präzipuum auch tiefer festgelegt werden. Dies ist insbesondere bei Dienstleistungsunternehmungen der Fall, wenn die Ausscheidung nicht nach Umsätzen, sondern aufgrund der Lohnsummen vorgenommen wird (Teuscher/Lobsiger, § 31 N 39; BGr, 10. September 2007, 2P.340/2006, E. 3.2).

c) Die Kapitalausscheidung erfolgt nach der Lage der Aktiven. Bestehen keine separaten Buchhaltungen (direkte Methode), so sind die Aktiven dem Ort zuzuteilen, mit dem sie in einer wirtschaftlichen oder örtlichen Verbindung stehen (Teuscher/Lobsiger, § 32 N 13 ff., auch zum Folgenden). Dabei sind drei Kategorien zu unterscheiden:

- lokalisierte Aktiven;
- Sitzaktiven (z.B. Beteiligungen, aktivierte immaterielle Werte);
- Mobile Konti (Kasse, Bankguthaben, Debitoren, Wertschriften).

Auch hier kommt der direkten Methode, wenn immer möglich, Vorrang zu.

d) Bei Steuerausscheidungen nach der indirekten Methode kommt dem Ermessen generell eine grosse Bedeutung zu, da die notwendigen Faktoren oftmals nicht eindeutig feststehen und insbesondere das Präzipium auf einer Schätzung beruht. Die resultierenden Ausscheidungen sind daher auf ihre Billigkeit hin zu überprüfen (Teuscher/Lobsiger, § 31 N 35).

2. a) Nach § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nimmt das kantonale Steueramt eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen aus anderen Gründen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Die Vornahme einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen setzt also einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen erstreckt sich bezüglich des Kantons, in dem ein sekundäres Steuerdomizil liegt, zunächst lediglich auf die Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Sitzkantons (Art. 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesrates über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001, SR 642.141). Da der Kanton des sekundären Steuerdomizils jedoch ein eigenes Veranlagungsverfahren durchführt (Art. 2 Abs. 1 der obigen Verordnung), kommen dafür in der Folge seine Verfahrensregeln zur Anwendung (Beusch/Mayhall, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 40 N 3). Dabei muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG; Art. 42 Abs. 1 StHG). Insbesondere hat er mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen (§ 135 Abs. 2 StG, Art. 42 Abs. 2 StHG).

b) Vorliegend hat das kantonale Steueramt zunächst mittels Auflage Angaben zu Hilfskriterien verlangt, die für eine zuverlässige Einschätzung der zürcherischen Steuerfaktoren notwendig sind. Nachdem gemäss den Einschätzungsakten die Auflage trotz Mahnung nicht beantwortet worden war, ist das kantonale Steueramt zu Recht zur Einschätzung nach pflichtgemässigem Ermessen geschritten. Allerdings war bereits nach damaliger Aktenlage offensichtlich, dass dem Betriebsstätte-Kanton Zürich keinesfalls das gesamte Kapital und der gesamte Gewinn zugewiesen werden konnte. Der Einspracheentscheid weicht deshalb zu Recht vom Einschätzungsentscheid ab.

Im Rekurs bringt die Pflichtige erstmals vor, am 1. November 2016 Unterlagen eingereicht zu haben und legte die Kopie dieses Schreibens bei. Nach feststehender bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der allgemeine Grundsatz von Art. 8 ZGB, wonach derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache beweisen muss, der aus ihr Rechte ableitet, auch im Prozessrecht massgebend. So trifft u.a. die Beweislast für die Rechtzeitigkeit einer Parteihandlung im Verfahren grundsätzlich diejenige Partei, welche die Handlung vorzunehmen hat (BGr, 9. April 2008, 2C\_265/2008, E. 2.2.2; BGr, 4. November 2003, 2P.272/2003, E. 3.2; BGE 92 I 253 E. 3). Der Beweis, dieses Schreiben im Auflageverfahren rechtzeitig eingereicht zu haben, obliegt der Pflichtigen. In den Einschätzungs- und Einspracheakten fehlt dieses Schreiben. Einen Nachweis z.B. der Postaufgabe erbrachte die Pflichtige nicht. Zudem deutet die Aktenlage darauf hin, dass dieses Schreiben nicht beim kantonalen Steueramt eingegangen ist: So weist der Steuerkommissär in der Mahnung vom 22. November 2016 explizit darauf hin, dass trotz Auflage keinerlei Unterlagen eingereicht worden seien. Auf diese Mahnung reagierte die Pflichtige jedoch nicht. In der Einsprache nahm die Pflichtige auch keinen Bezug auf ihr angebliches Schreiben vom 1. November 2016. Aufgrund dessen ist davon auszugehen, das Schreiben mit den Unterlagen sei gar nie abgeschickt worden.

3. a) Gegen eine Einschätzung kann der Steuerpflichtige laut § 140 StG binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Abs. 1). Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine Einschätzung nach pflichtgemässigem Ermessen, kann der Steuerpflichtige sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Abs. 2 Satz 1). Zudem ist die Einsprache in diesem Fall zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen (Abs. 2 Satz 2). Mit anderen Worten obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist. § 140 Abs. 2 StG enthält eine Kognitions-

beschränkung der Prüfungsinstanzen, welche eine zu Recht getroffene Ermessenstation nur aufheben können, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, Art. 48 N 46 ff. StHG, 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 Teilnachweis genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 75 f. StG, je mit verschiedenen Hinweisen; Martin Zweifel, Art. 48 N 49 StHG, 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 (Martin Zweifel, Art. 48 N 59 StHG, 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 Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) Auch nachdem die Pflichtige mit der Einsprache etliche Belege eingereicht hatte, verblieben noch Unsicherheiten bezüglich des Sachverhalts. So liessen sich die Kriterien, nach denen die Pflichtige die handschriftlichen Zuteilungen vorgenommen hatte, höchstens erahnen. Die für eine Plausibilitätsprüfung notwendige Beschreibung der Geschäftstätigkeit am Hauptsitz und in F fehlte jedoch nach wie vor. Kopien oder Auszüge aus den Arbeitsverträgen wurden nicht vorgelegt; die eingereichte Mitarbeiterliste mit Angabe des jeweiligen Arbeitsortes vermag diese verlangten Dokumente nicht vollständig zu ersetzen. Die Mietverträge für die Geschäftsräumlichkeiten in E und F wurden zwar eingereicht, für die geltend gemachte teilweise Untervermietung fehlten jedoch jegliche Angaben und Unterlagen. Unter diesen Umständen erfolgte das Festhalten an einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen auch im Einspracheentscheid zu Recht. Daraus folgt, dass die Pflichtige die vorliegende Einschätzung nur aufgrund offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann (§ 140 Abs. 2 StG).

In materieller Hinsicht erklärt die Vorinstanz zunächst die vor der Sitzverlegung an die Steuerverwaltung E gerichtete Ruling-Anfrage vom 10. April 2008 für irrelevant. Sie betraf im Wesentlichen die Einführung einer Mitarbeiterbeteiligung. Eher nebenbei erwähnt die Anfrage, dass nach einer Sitzverlegung der Pflichtigen nach E für die Betriebsstätte F eine separate Buchhaltung geführt werde und die Steuerauscheidung nach der direkten Methode erfolgen solle. Nachdem die Pflichtige unstreitig im Kanton Zürich steuerpflichtig geblieben, die Ruling-Anfrage dem Zürcher Steueramt nie vorgelegt und für die Betriebsstätte F auch nie eine separate Buchhaltung geführt worden war, kann dieser Anfrage, ungeachtet dessen, dass die Steuerverwaltung E ihr zugestimmt hat, vorliegend keine Bedeutung zukommen.

c) Die von der Pflichtigen vertretene (und von der Steuerverwaltung des Kantons E akzeptierte) Ausscheidung aufgrund der Umsatzzahlen, die die Pflichtige auf Lizenzeinnahmen und Dienstleistungserträge aufteilt, lehnt die Vorinstanz ab. Sie führt an, dass eine objektmässige Zuteilung von Erträgen nur bei betriebsfremden Erträgen vorgenommen werden könne. Die "verlizenzierte" G sei aber nicht betriebsfremd, sondern zur Hauptsache von Personal entwickelt worden, das in der Betriebsstätte F tätig gewesen sei. Die "Verzahnung von Entwicklung und Verlizenzierung" führe dazu, dass die Lizenzerträge Teil des gesamten Betriebsergebnisses und demnach nach Quoten aufzuteilen seien. Der Wertschöpfungsbeitrag der einzelnen Unternehmungsteile sei dabei sachgerecht abzubilden.

Demnach verfiht die Vorinstanz eine Gewinn-Steuerausscheidung nach der indirekten Methode mit Hilfsfaktoren. Sie nimmt deshalb die Ausscheidung aufgrund der Miete (ohne Berücksichtigung einer Untermiete; kapitalisiert mit 6%), der Saläre (kapitalisiert mit 10%) sowie der lokalisierten Aktiven vor. Dabei berücksichtigt sie noch folgende Korrekturen:

- Bei den Salären wird die Hälfte der Geschäftsleiter-Saläre F zugeteilt und dafür umgekehrt pauschal Fr. 50'000.- der übrigen Saläre E "gutgeschrieben".
- Von den mobilen Konti wird ein Teil (im Verhältnis zu den von der Pflichtigen angegebenen Umsatzzahlen) nach F "transferiert".

Das Präzipuum für den Sitz E verweigert die Vorinstanz mit der Begründung, dass sowohl die Haupt- als auch Nebentätigkeiten der Pflichtigen hauptsächlich in F ausgeübt würden. Der Sitz werde vorliegend nicht – wie häufig in anderen Fällen – für seine Overhead-Arbeiten ungenügend entschädigt, sondern im Gegenteil weise die Betriebsstätte bei der Gegenüberstellung vom Umsatz mit den Personalkosten und der Miete einen Verlust aus.

d) Die Pflichtige hält an der Gewinn-Steuerausscheidung gemäss den von ihr angegebenen Umsatzzahlen fest. Sie begründet dies damit, dass sie in den Jahren 1999 bis 2008 die für die Finanzindustrie bestimmte G "H" entwickelt und diese 2010 in den USA habe patentieren lassen. Die G sei seit 2008 weitgehend unverändert. Die Wertschöpfung geschehe durch Lizenzierung dieser G sowie das entsprechende Marketing. Daneben würden Nebenleistungen, insbesondere in Form von Updates, Implementation und Integration der G bei den Kunden mit kundenspezifischen Anpassungen sowie in Form von Schulungen erbracht. In D verfüge die Pflichtige über zwei feste Arbeitsplätze, die von den drei Zeichnungsberechtigten benutzt würden. Das in D tätige Management kümmere sich um den Verkauf von Lizenzen und Dienstleistungen, das Produktdesign sowie die Produkt- und Firmenstrategie. Die Kundenakquirierung sowie die Vertragsverhandlungen und -unterzeichnungen würden ausschliesslich in D vorgenommen. Die Lizenzeinnahmen hätten im Jahr 2014 rund Fr. 2,5 Mio. betragen. In F erfolgten die Nebenleistungen (Produktunterhalt, Kundensupport, Produkt-Implementation) sowie das "Engineering (Produkt-Umsetzung)". Daraus seien 2014 Einnahmen von rund Fr. 800'000.- erzielt worden. Aus dieser Beschreibung schliesst die Pflichtige, dass die Wertschöpfung überwiegend in D erfolge, da die Lizenzeinnahmen dank der dort erfolgten Tätigkeiten erzielt worden seien. Diese Einnahmen stün-

den nicht im direkten Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit in der Betriebsstätte. Umgekehrt könne die Betriebsstätte ohne die Tätigkeiten in D keine Dienstleistungen erbringen. In F werde keine G hergestellt, sondern lediglich unterhalten. Unzutreffend sei auch, dass der Sitz die Betriebsstätte für deren frühere G-Entwicklung zu entschädigen habe. Die Pflichtige verweist im Übrigen auf die rechtskräftigen Einschätzungen früherer Jahre, bei denen der Kanton Zürich sowohl die Ausscheidung nach Umsätzen als auch ein Präzipium von 20% zugunsten des Sitzes akzeptiert habe.

4. a) Der Argumentation der Pflichtigen kann nicht gefolgt werden: Der Bruttogewinn aus dem Verkauf eines Produkts entsteht aus der Differenz zwischen dem Verkaufserlös sowie den Entwicklungs-, Produktions- und Vertriebskosten. Vorliegend "verkauft" die Pflichtige G, die sie in früheren Jahren entwickelt hat und heute noch bearbeitet. Die laufende Pflege sowie die weiteren Dienstleistungen, wie die Anpassung an kundenspezifische Bedürfnisse, der Support und die Schulung sind dabei als Gesamtpaket zu betrachten, selbst wenn dieses Paket von Kunde zu Kunde unterschiedlich zusammengestellt wird. Die Pflichtige verkauft ein einheitliches Produkt, wozu zumindest teilweise (Pflege, Support) zwingend auch die in F erbrachten Dienstleistungen gehören.

Die Unterscheidung zwischen Lizenzeinnahmen, die dank den Marketing-Bemühungen entstünden, und den Einnahmen aus den Neben-Dienstleistungen, die sozusagen nur "Abfall-Produkte" seien, erscheint im Hinblick auf die Wertschöpfung künstlich. Da die Pflichtige offensichtlich nicht eine Standard-G anbietet, welche die Kunden lediglich einmalig kaufen und selbstständig einrichten können, ist der Verkauf von Lizenzen untrennbar mit den Dienstleistungen verbunden. Die Umsätze, welche die Pflichtige erzielt, können – zumindest in dieser Höhe – nur dank diesem Gesamtpaket erzielt werden.

Es ist auch wenig glaubwürdig, dass das dreiköpfige Management sich fast nur um den Vertrieb kümmern soll und die in der Betriebsstätte tätigen weiteren neun Angestellten praktisch sich selbst überlässt. Vielmehr ist von einer intensiven Zusammenarbeit aller Angestellter auszugehen, was bedingt, dass zumindest ein Teil der Management-Leistung auch der Betriebsstätte gewidmet ist.

Schliesslich ist nicht einzusehen, dass die Management- und Verkaufstätigkeit, die eine gewisse Diskretion bedingt, überwiegend an den zwei in einem unabgetrennten Büro gemieteten Arbeitsplätzen in D stattfinden soll, während in F acht abgetrennte und angeblich teilweise unbenutzte Büros zur Verfügung stehen.

b) Die Pflichtige ist eine "gemischte" Unternehmung, indem sie (früher) selbst entwickelte Produkte verkauft und damit zusammenhängende Dienstleistungen erbringt. Die für Handels- und Dienstleistungsunternehmungen praktizierte Ausscheidung nach Umsätzen oder Honorareinnahmen wird der Tätigkeit der Pflichtigen daher nicht gerecht. Vielmehr ist die Steuerausscheidung, wie bei einer Fabrikationsunternehmung, aufgrund der Hilfsfaktoren Miete, Saläre, lokalisierte Aktiven vorzunehmen. Da die Pflichtige nicht unterschiedliche Produkte anbietet, sondern ein Produkt mit Nebenleistungen verkauft, können auch nicht unterschiedliche Margen berücksichtigt werden. Zwar ist offensichtlich, dass die Pflichtige für ein Produkt, dessen ursprüngliche Entwicklungskosten längst abgeschrieben sind (Bilanzwert Fr. 1.-), beträchtliche (Lizenz-) Einnahmen und damit eine sehr hohe Marge erzielt, während die Kosten der in der Betriebsstätte erbrachten Dienstleistungen von den diesbezüglichen, zusätzlich in Rechnung gestellten Einnahmen nicht gedeckt sind. Indessen ermöglichen die Dienstleistungen eben gerade, dass die G von den Kunden überhaupt noch gekauft bzw. weiterverwendet wird. Die Abhängigkeit ist daher keine einseitige, wie die Pflichtige geltend macht, sondern eine gegenseitige. Ohne die in der Betriebsstätte vorgenommene Pflege der G würden auch die Lizenzeinnahmen nicht mehr fliessen. Lägen unabhängige Betriebszweige vor, müsste die Pflichtige die defizitäre Betriebsstätte schliessen.

c) Damit bleibt noch zu prüfen, ob die im angefochtenen Entscheid vorgenommene Einschätzung "offensichtlich unrichtig" ist. Wie in E. 3b dargelegt, nimmt die Vorinstanz die Steuerausscheidung grundsätzlich aufgrund der Hilfsfaktoren vor, wie sie bei Fabrikationsunternehmungen üblicherweise angewendet werden. Dies ist mangels besserer Erkenntnisse vorliegend nicht zu beanstanden. Die vorgenommenen Korrekturen bei den Personalkosten sowie die Zuteilung der mobilen Konti erscheinen plausibel und sind von der Pflichtigen auch nicht substantiiert bestritten worden. Widersprüchlich mag erscheinen, dass bei der Kapitalausscheidung die immateriellen Werte (G, Patent) allein E zugewiesen werden, während sie – wie aufgezeigt – auch F "zugutekommen". Allerdings sind diese mit lediglich Fr. 2.- bewertet, so dass ihnen zahlenmässig keine Bedeutung zukommt. Ferner ist inkonsequent, dass für die Aufteilung

der mobilen Konti die von der Pflichtigen vertretene Umsatzverteilung verwendet wird, die zuvor als für die Ausscheidung nicht relevant bezeichnet worden ist. Im Ergebnis erscheint jedoch richtig, dass ein Teil der mobilen Konti der Betriebsstätte zugewiesen wird. Der Anteil von rund 24% erscheint dabei, in Anbetracht der Bedeutung der Betriebsstätte, als eher zu tief als zu hoch.

Korrekt ist im Weiteren, dass dem Sitz ein Präzipuum verweigert wird. In Anbetracht des Umstands, dass dem Sitz die Hälfte der Management-Saläre von total rund Fr. 454'000.- verbleiben (abzüglich Fr. 50'000.- Anteil übrige Personalkosten) sowie rund 76% der mobilen Konti zugewiesen werden, wird er nicht "ungenügend entschädigt", so dass sich eine pauschale Korrektur durch Zuweisung eines Präzipuums nicht rechtfertigt.

5. Demnach ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren von Fr. 500.- ist zu bestätigen, da die Pflichtige zu Recht nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt worden ist (vgl. § 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kostenhöhe ist angemessen (§ 21 Abs. 2 VO StG i.V.m. Ziff. 2.1 des Protokolls der Sitzung vom 18. Januar 2007 der Fachkommission für Steuerrecht des kantonalen Steueramts).

Stossend erscheinen mag, dass die Pflichtige damit einer unzulässigen, interkantonalen Doppelbesteuerung unterworfen wird (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999). Dagegen kann sie sich mit den dafür vorgesehenen Rechtsmitteln zur Wehr setzen, wobei sie allerdings den kantonalen Instanzenzug durchlaufen muss (Art. 86 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005). Diese Konsequenz kann indessen nicht dazu führen, dass der Kanton des sekundären Steuerdomizils auf das Besteuerungsrecht bezüglich des ihm zustehenden Anteils an Gewinn und Kapital verzichten muss.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]