

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2015.112
1 ST.2015.139

Entscheid

30. September 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A GmbH,
c/o B AG,

vertreten durch RA lic.iur. C,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 9.2.2010 - 31.12.2011 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 9.2.2010 - 31.12.2011**

hat sich ergeben:

A. A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) wurde am 2010 ins Handelsregister mit Sitz in D, AR, eingetragen. Sie bezweckt die Führung von E- und F-Geschäften und die Erbringung von Dienstleistungen in diesen Geschäftsbereichen sowie den Handel mit Waren aller Art. Gesellschafter sind G und H, welche beide auch als Geschäftsführer tätig sind. In I, ZH, verfügt die Pflichtige über ein Ladengeschäft; daneben betreibt sie einen mobilen Verkaufsstand, welcher jeweils an Ausstellungen, Messen und Ähnlichem zum Einsatz kommt.

Im Kanton Zürich reichte die Pflichtige eine Steuererklärung für Kapitalgesellschaften mit Zweigniederlassung mit ausserkantonalem Hauptsitz ein; die Steuerperiode umfasste das überlange erste Geschäftsjahr 1.2.2010 - 31.12.2011. Mit Auflage vom 26. März 2013 verlangte das kantonale Steueramt die Einreichung diverser Buchhaltungskonten und weiterer Unterlagen, insbesondere bezüglich der beruflichen Vorsorge. Zudem stellte es sich auf den Standpunkt, dass der effektive Sitz der Pflichtigen im Kanton Zürich liege, und gab ihr Gelegenheit zum Gegenbeweis. Die Auflage wurde am 3. Juni 2013 gemahnt. Die Pflichtige reagierte am 20. Juni 2013.

Mit Auflage vom 17. Oktober 2013 und Mahnungen vom 5. Dezember 2013 bzw. 30. Januar 2014 führte das kantonale Steueramt eine weitere Untersuchung durch und erliess in der Folge einen Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag, den die Pflichtige zum grössten Teil ablehnte. Am 28. April 2014 traf das kantonale Steueramt die Veranlagung für die direkte Bundessteuer sowie die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.2.2010 - 31.12.2011. Darin beanspruchte es die Steuerhoheit über die Pflichtige kraft persönlicher Zugehörigkeit und rechnete es diverse Aufwandpositionen als geschäftsmässig nicht begründet bzw. als geldwerte Leistungen auf.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 28. Mai 2014 Einsprache erheben und beantragen, den Sitz in D AR anzuerkennen und auf die Aufrechnungen zu verzichten.

Das kantonale Steueramt verlangte darauf mit Auflage vom 24. Juni 2014 weitere Auskünfte und Unterlagen zur beruflichen Vorsorge. Diese wurde am 12. Novem-

ber 2014 gemahnt. Die Pflichtige antwortete am 28. November 2014. Einen weiteren Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag lehnte sie am 4. Februar 2015 ab.

Am 30. April 2015 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut und veranlagte die Pflichtige sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern, je Steuerperiode 1.2.2010 - 31.12.2011, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 48'900.- sowie einem Eigenkapital bzw. steuerbaren Kapital von Fr. 20'000.-. Dabei hielt es am Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen in I fest und rechnete diverse Aufwendungen als geschäftsmässig nicht begründet auf, u.a. Auslagen für die in Konkurs gefallene Schwestergesellschaft J GmbH von Fr. 25'500.-, BVG-Beiträge auf fiktiven Löhnen der beiden Aktionäre von Fr. 22'032.- sowie zugunsten der beiden Aktionäre übernommene BVG-Arbeitnehmerbeiträge von Fr. 5'276.-.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 3. Juni 2015 beantragte die Pflichtige, es sei mit Bezug auf die direkte Bundessteuer festzustellen, dass der Kanton Appenzell Ausserrhoden für die Veranlagung zuständig sei, und der steuerbare Reingewinn sei auf Fr. 26'300.- sowie das Eigenkapital auf Fr. 20'000.- festzusetzen. Bei den Staats- und Gemeindesteuern sei eine Ausscheidung analog derjenigen des Kantons Appenzell Ausserrhoden vorzunehmen, dabei sei der Betriebsstätte im Kanton Zürich ein Anteil von 58,4% zuzuweisen und der steuerbare Reingewinn auf Fr. 26'300.- festzusetzen. Zudem beantragte sie die Zuspreehung einer Parteientschädigung.

Zur Begründung führte sie aus, die Wahl des Sitzes in Appenzell AR habe keinen steuerlichen, sondern einen gesundheitsrechtlichen Hintergrund gehabt. Die Wertschöpfung sei jeweils durch das mobile E-Geschäft vor Ort und damit ausserhalb des Kantons Zürich erfolgt. Dieses Geschäft könne deshalb nicht einfach dem Kanton Zürich zugewiesen werden. Bezüglich der einzelnen Aufrechnungen halte sie am Abzug der "Kosten J GmbH" fest. Sie habe ein geschäftliches Interesse an diesen Aufwendungen gehabt, da sie befürchtet habe, dass ansonsten die Kundenbasis verloren ginge. Sie habe sich zudem erhofft, aus der Liquidationsmasse ausgewählte Schnäppchen erwerben zu können, und habe deshalb Vorleistungen erbringen müssen. Es sei deshalb gerechtfertigt, die Hälfte des Betrags, somit Fr. 12'250.-, als Aufwand zum Abzug zuzulassen. Bei der Aufrechnung BVG seien die Löhne gesamthaft über das Geschäftsjahr von 22 Monate zu betrachten. Die Überversicherung reduziere sich dadurch erheblich, sodass die Aufrechnung auf Fr. 7'000.- herabzusetzen sei. Die Auf-

rechnung der übernommenen Arbeitnehmeranteile von Fr. 5'276.- sei korrekt, indessen sei die Übernahme als Lohnaufwand zu qualifizieren. Die Steuerrückstellung sei entsprechend anzupassen.

Das kantonale Steueramt schloss am 22. Juni 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Pflichtige verzichtete am 30. Juli 2015 auf eine weitere Stellungnahme.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gemäss Art. 105 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG), in der Fassung vom 22. März 2013, in Kraft seit 1. Januar 2014, erheben die kantonalen Behörden die direkte Bundessteuer von den juristischen Personen, die am Ende der Steuerperiode ihren Sitz oder den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Kanton haben. Ist der Ort der Veranlagung im Einzelfall ungewiss oder streitig, so wird er, wenn mehrere Kantone in Frage kommen, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) bestimmt (Art. 108 Abs. 1 DBG). Erfährt eine Veranlagungsbehörde von einem konkurrierenden Anspruch eines andern Kantons, ist deshalb vor weiteren Veranlagungshandlungen die Eidgenössische Steuerverwaltung anzugehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 108 N 8 DBG; Beusch/Mayhall, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 40 N 22 ff.). Der Entscheid der ESTV ist mittels Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbar.

Angesichts des umstrittenen steuerrechtlichen Sitzes hätte demnach das kantonale Steueramt das Veranlagungsverfahren sistieren und die Feststellung des Veranlagungsorts von der ESTV verlangen müssen. Die Veranlagungsverfügung vom 28. April 2014 und der Einspracheentscheid vom 30. April 2015 mit Bezug auf die direkte Bundessteuer sind demnach voreilig erfolgt. Der Einspracheentscheid ist deshalb aufzuheben und das Geschäft nach Rechtskraft zur Festsetzung des Veranlagungsorts an die ESTV zu überweisen. Nach deren Entscheid wird das kantonale Steueramt das

Veranlagungsverfahren wieder aufzunehmen haben, falls die ESTV die Zuständigkeit des Kantons Zürich bestätigen sollte.

Im Folgenden ist deshalb nur noch auf den Rekurs betreffend die Staats- und Gemeindesteuern einzugehen.

2. a) aa) Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Die Steuerpflicht endet u.a. mit der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung aus dem Kanton (§ 59 Abs. 2 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. Für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes sprechen folgende Umstände:

- 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.

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 kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 8. September 2003, 2A.560/2002, E. 5.2.2). 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 in Heilinger/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, StR 2008, 742, 752). Findet die Geschäftsleitung in diesem Sinn an verschiedenen Orten statt, so kommt es auf den Mittelpunkt dieser Tätigkeiten an. Nicht entscheidend ist in der Regel der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre.

bb) Es obliegt der Steuerbehörde, jene Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen folgt, dass sich der Sitz einer Gesellschaft in ihrem 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 verpflichtet (vgl. §§ 133 ff. StG).

b) Die Pflichtige rügt, dass die Vorinstanz über die Frage der Steuerhoheit keinen Vorentscheid gefällt hat.

aa) Das Bundesgericht hat einen Anspruch auf Vorausbeurteilung der Steuerhoheitsfrage bei interkantonalen Steuerhoheitskonflikten zugebilligt (BGE 125 I 54, E. 1a, 62 I 75). Dieser Anspruch besteht aber nur dann, wenn die grundsätzliche Frage strittig ist, ob eine Person der Steuerhoheit eines Kantons untersteht, nicht aber dann, wenn lediglich strittig ist, ob sie der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 6 N 103). Denn diese Frage betrifft nicht die Steuerpflicht als solche, sondern bloss den Umfang der subjektiven Steuerpflicht.

Juristische Personen mit Sitz oder mit tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons sind steuerpflichtig, wenn sie u.a. im Kanton Betriebsstätten unterhalten (§ 56 Abs. 1 lit. b StG). Die Steuerpflicht ist diesfalls beschränkt und betrifft nur diejenigen Teile des Gewinn und Kapitals, für die eine Steuerpflicht im Kanton besteht (§ 57 Abs. 2 StG).

bb) Die Pflichtige verfügt in I über eine Betriebsstätte und ist demnach im Kanton Zürich auf jeden Fall beschränkt steuerpflichtig. Damit ist die grundsätzliche Frage, ob die Pflichtige der Steuerhoheit des Kantons Zürich untersteht, nicht strittig. Das kantonale Steueramt war deshalb nicht verpflichtet, einen Vorentscheid über die Frage der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich zu fällen.

c) Gemäss Auszug aus dem Handelsregister wurde die Pflichtige am 2010 mit Sitz in D, AR, gegründet. In der Auflage vom 26. März 2013 listete das kantonale Steueramt seine Gründe für den effektiven Sitz im Kanton Zürich auf. Sollte sich die Pflichtige dieser Sichtweise nicht anschliessen, habe sie den Nachweis der effektiven Geschäftsführung in D zu erbringen.

Die Pflichtige führte hierzu am 20. Juni 2013 aus, dass sie ein "fahrendes" E-Geschäft betreibe und 2011 an mehr als 200 Tagen Ausstellungen, Messen und Standaktionen besucht habe. Dabei sei mehr als die Hälfte der Umsätze erzielt worden. Die Geschäftsstelle I habe lediglich der Fertigung der K gedient. Im Rekurs ergänzte sie, der Sitz im Kanton AR habe keinen steuerlichen, sondern einen gesundheitsrechtlichen Hintergrund, da dieser Kanton keine Polizeibewilligung verlange. Weiter unterstrich sie nochmals die Bedeutung des mobilen Verkaufsgeschäfts, wodurch ein bedeutender Teil der Geschäftsführung ausserhalb des Kantons Zürich stattfinde und D AR zuzuweisen sei.

Gemäss Handelsregister war die Pflichtige nur unter der Adresse der B AG in L c/o postalisch erreichbar. Über die Verhältnisse in D hat sie keine Angaben gemacht. Bekannt ist, dass der B AG Fr. 1'303.- überwiesen wurden (Konto Nr., Buchung vom 2011). Gemäss zugehöriger Rechnung handelt es sich um die "Endabrechnung für Servicedienstleistungen" vom 2011 bis 2012. Die B AG bezweckt gemäss Handelsregister die Ausführung und Vermittlung von Finanzdienstleistungen aller Art sowie Erbringung von Dienstleistungen im Bereich von Marketing, Public Relation, Personal, Geschäftsadministration, Unternehmensgründungen und -beratung sowie

Consulting, Erbringung Dienstleistungen in den Bereichen Übersetzungen und Sprachdienstleistungen.

Weiter liegt der Mietvertrag I vom .../... März 2010 vor. Gemäss diesem umfasst das Mietobjekt ein Ladenlokal mit Verkaufsraum, einen Lagerraum/Büro von 50 m² sowie zwei Kunden- und drei Angestelltenparkplätze. In diesen Räumen führt die Pflichtige ein E-Ladengeschäft, wie auch aus der im Rekurs angegebenen Internetseite hervorgeht. Der Bruttomietzins beträgt Fr. 6'195.- pro Monat. Die beiden Inhaber der Pflichtigen hatten ihren Wohnsitz in I bzw. im nahegelegenen M (vgl. Adressen auf Lohnausweisen).

Bei dieser Sachlage besteht keine Veranlassung zur Annahme, dass der Pflichtigen in D AR Räume zur Verfügung standen, und noch weniger, dass dort effektiv irgend eine Tätigkeit, geschweige denn eine Geschäftsleitungstätigkeit stattfand. Aus den vorhandenen Anhaltspunkten wie c/o Adresse, der Bezeichnung der in Rechnung gestellten Leistungen als "Servicedienstleistungen" (und nicht etwa Raummiete), und dem tiefen Rechnungsbetrag ist vielmehr zu schliessen, dass es sich um ein typisches Briefkastendomizil handelte. Mithin unterhielt die Pflichtige am statutarischen Sitz keine Büros oder sonstigen Einrichtungen und befand sich dort keine Leitung, sondern stellte die B AG ihre Geschäftsadresse zur Verfügung, nahm allenfalls die für die Pflichtige bestimmte Post entgegen und leitete sie an die Gesellschaft weiter. Die Pflichtige bringt nichts vor, was diesen sich unmittelbar aus den Akten ergebenden Schluss widerlegen würde, hat sie es doch versäumt, trotz Aufforderung irgendwelche Angaben einerseits über die Verhältnisse in D, insbesondere Art, Umfang und Nutzung der dortigen Räumlichkeiten, als auch über die dort stattgefundenen Aktivitäten zu machen.

Die Pflichtige verweist als Gegenargument auf die mobile Geschäftstätigkeit, welche sich nicht verorten liesse und deshalb dem statutarischen Sitz zuzuweisen sei. Dem ist nicht zu folgen. Wie bereits ausgeführt, ist der Ort der tatsächlichen Verwaltung massgebend, worunter die Führung der laufenden Geschäfte verstanden wird. Dieser hat sich nach dem Gesagten nicht in D AR befunden, weshalb die Argumentation der Pflichtigen von vornherein nicht verfängt. Aber selbst wenn man ihr diesbezüglich folgte, würde ihr dies nicht weiter helfen. Bei der Pflichtigen wird die Geschäftsleitung durch die beiden Anteilsinhaber wahrgenommen. Es ist anzunehmen, dass wichtige operative Leitungsentscheide jeweils laufend im Rahmen der täglichen Arbeit getroffen wurden, mithin entweder im mobilen Verkaufsgeschäft oder dann stationär in

I, wo ihnen ein Büro zur Verfügung stand. Genaueres über ihren jeweiligen Einsatzort und die Arbeitsaufteilung ist nicht bekannt. Hilfsweise kann auf die in den beiden Verkaufslokalen ausgeübte Tätigkeit abgestellt werden. Dabei ist festzustellen, dass das Verkaufsgeschäft in I ein höheres Gewicht innerhalb ihres Betriebs zukam, betrug doch der Umsatz dort Fr. 948'571.95, während sich derjenige des mobilen Verkaufstands auf Fr. 656'789.10 belief. An diesem Schluss ändert nichts, dass gemäss Standplan 2011 das mobile Verkaufsgeschäft an 208 Standtagen in Betrieb war. Zum einen ist nicht bekannt – und aufgrund des höheren Umsatzes unwahrscheinlich – dass das Ladengeschäft in I während dieser Zeit geschlossen war. Überdies befand sich das mobile Verkaufsgeschäft während ca. 32 Tagen im Kanton Zürich. Kommt damit dem Ladengeschäft betrieblich eine höhere Bedeutung zu, ist auch anzunehmen, dass die Geschäftsführer die massgeblichen operativen Entscheide mehrheitlich dort gefällt haben, zumal dort eine fixe Infrastruktur zur Verfügung stand.

Der weitere Einwand, die Wahl des Sitzes in D AR sei aus gesundheitspolizeilichen Gründen erfolgt, betrifft das Motiv, vermag aber an der Qualifikation des statutari-schen Sitzes als rein formell nichts zu ändern. Anzuführen ist, dass die Pflichtige den statutarischen Sitz per 2015 in den Kanton Zug verlegt hat, sie selbst somit dem gesundheitspolizeilichen Motiv auf die Dauer keine erhebliche Bedeutung zugemessen hat.

d) Der Rekurs ist deshalb diesbezüglich abzuweisen und der vorinstanzliche Entscheid zu bestätigen.

3. Streitig sind die Auslagen der Pflichtigen im Zusammenhang mit der J GmbH auf dem Konto Nr. ... "Buchhaltung, Beratungen" in der Höhe von Fr. 25'500.-. Die Vorinstanz begründet die Aufrechnung damit, dass es sich um Kosten der J GmbH gehandelt habe, zu deren Übernahme kein Grund bestanden habe. Die Pflichtige hält mit dem Rekurs am Aufwand nur noch im Umfang der Hälfte fest.

a) Der steuerbare Reingewinn setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahres (Ziff. 1) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2). Geschäftsmässig begründet

sind Aufwendungen dann, wenn sie auf Massnahmen beruhen, welche die Unternehmensleitung in guten Treuen in Erfüllung des Gesellschaftszwecks getroffen hat. Zu diesen zählen namentlich alle Aufwendungen, Wertverminderungen und Verluste, deren Vermeidung der Unternehmung im Hinblick auf die Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks nach den Umständen des Einzelfalls nicht zumutbar ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 162 StG). Als geschäftsmässig nicht begründet werden dagegen Aufwendungen erachtet, die auf ungewöhnlichen, sachwidrigen, absonderlichen Gepflogenheiten oder auf völlig unangemessenen Massnahmen beruhen, oder von denen anzunehmen ist, die Gesellschaft habe damit lediglich Steuern einsparen wollen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet gewesen wären. Demgegenüber ist es für die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung nicht erforderlich, dass sie für den Betrieb notwendig oder im Sinn einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig ist. Ungeschickte Dispositionen sind ebenso hinzunehmen wie mangelnde Rentabilität einer Investition, ist es doch nicht Sache der Steuerbehörde, in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit einzugreifen. Es genügt, wenn der Betrieb und der damit verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in irgendeinem kausalen Zusammenhang steht, wobei dieser Zusammenhang immerhin sachlicher Natur sein muss. Kausalität mit einem spezifischen Ertrag darf jedoch nicht verlangt werden (Kuhn/Brülisauer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 24 N 56 ff. StHG).

Bei Transaktionen zwischen Schwestergesellschaften ist der Drittvergleich zu beachten. Ob eine Vorteilszuwendung zwischen Gesellschaften, die von denselben Aktionären beherrscht werden, geschäftsmässig begründet war, ist ausschliesslich vom Standpunkt der einzuschätzenden Gesellschaft aus zu beurteilen. Massgebend ist nach anerkannter schweizerischer Auffassung das so genannte "at arm's length"-Prinzip (RB 1985 Nr. 42, mit Verweisungen). Bei Verletzung dieses Grundsatzes ist die Aufwendung nicht geschäftsmässig begründet.

Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von geltend gemachten Aufwendungen – und der allfällig damit verbundenen verdeckten Gewinnausschüttungen – zu ermöglichen, ist die steuerpflichtige Gesellschaft kraft der sie treffenden gesetzlichen Obliegenheiten (§§ 132 ff. StG) gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zugrunde liegenden Tatsachen mitzuwirken, wobei sie für deren Verwirklichung beweisbelastet ist (vgl. RB 1977 Nr. 60). Insbesondere hat sie spätestens vor Steuerrekursgericht binnen der Rekursfrist eine substantiierte Sachdarstel-

lung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nr. 54).

b) Die J GmbH, N, gehörte den beiden Anteilsinhabern der Pflichtigen, weshalb es sich um Schwestergesellschaften handelte. Sie war am 2011 im Handelsregister gelöscht worden, nachdem das über sie eröffnete Konkursverfahren mit Verfügung des Einzelrichters vom 13. Juli 2011 mangels Aktiven eingestellt worden war. Die erwähnten Kosten umfassten solche einer Rechtsanwaltskanzlei im Zusammenhang mit dem Konkurs sowie eines Treuhandbüros für Aufwendungen zur Nachführung der Buchhaltung der J GmbH. Es ist nicht streitig, dass die J GmbH Empfängerin der verrechneten Leistungen war.

Die verrechneten Arbeiten wären demnach von der J GmbH zu tragen gewesen. Sollte sie hierzu finanziell nicht in der Lage gewesen sein, wäre es Sache der Aktionäre gewesen, ihr die hierfür nötigen Geldmittel zur Verfügung zu stellen. Solche Kosten können nach dem Grundsatz des Drittvergleichs nur dann der Pflichtigen belastet werden, wenn sie eine Gegenleistung in derselben Höhe erhalten hätte. Die Pflichtige behauptet zwar solches, doch bleiben ihre Ausführungen unklar. Sie erwähnt den Kundenstamm und macht weiter geltend, sie habe erhofft, durch solche Vorleistungen Schnäppchen aus der Konkursmasse zu erwerben. Indessen wird nirgends dargetan, um welche Schnäppchen es sich dabei handelte. Aus dem verwendeten Begriff der Vorleistung ist vielmehr zu schliessen, dass diese Kostenübernahme eben gerade ohne konkrete Gegenleistung erfolgte. Die Pflichtige macht denn auch nicht geltend, es habe sich dabei um einen Kaufpreis für bestimmte Güter gehandelt.

Damit ist die geschäftsmässige Begründetheit nicht ersichtlich, und ist der vorinstanzliche Entscheid auch in diesem Punkt zu bestätigen.

4. a) Streitig sind die Beiträge an die berufliche Vorsorge. Ein Vergleich der ausbezahlten mit den versicherten Löhnen ergibt für das Geschäftsjahr 9.2.2010 bis 31.12.2011 folgende Zahlen:

Kalenderjahr	2010		2011	
	Gesell- schafter 1	Gesell- schafter 2	Gesell- schafter 1	Gesell- schafter 2
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Gemeldeter Lohn BVG	126'000.-	126'000.-	61'398.-	61'398.-
Bruttolohn gemäss Lohnausweis	<u>61'397.-</u>	<u>61'397.-</u>	<u>93'000.-</u>	<u>95'800.-</u>
Differenz	64'603.-	64'603.-	- 31'602.-	- 34'402.-

Demnach lag 2010 eine Überversicherung vor, weshalb das kantonale Steueramt die auf dem überschüssenden Teil bezahlten BVG-Beträge aufrechnete. Diese Aufrechnungen schätzte es nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 10'942.90 für den Aktionär 1 und Fr. 11'089.20 für den Aktionär 2.

Die Pflichtige wendet dagegen ein, dass im Gründungsjahr der Lohnaufwand nie zuverlässig geschätzt werden könne. Sie habe auf eine nachträgliche Korrektur verzichtet, da ja ein überlanges Geschäftsjahr vorgelegen habe. Bei einer sachgerechten Betrachtung sei die Überversicherung 2010 mit der Unterversicherung 2011 zu kompensieren. Damit verblieben zu hohe Prämien von lediglich rund Fr. 3'500.- pro Aktionär.

b) Laufende Beiträge des Arbeitgebers an die berufliche Vorsorge des Arbeitnehmers gehören zum Personalaufwand und sind deshalb gestützt auf Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) i.V.m. § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG abzugsfähig. Grundlegende Voraussetzung ist, dass die Leistungen auf einer verbindlichen gesetzlichen, statutarischen oder reglementarischen Grundlage beruhen und dieser entsprechen. Darüber hinaus darf der in der beruflichen Vorsorge versicherte Lohn das AHV-pflichtige Einkommen nicht übersteigen (Art. 1 Abs. 2 BVG). Der Arbeitgeber schuldet der Vorsorgeeinrichtung die gesamten Beiträge (Art. 66 Abs. 2 BVG). Er zieht den in den reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung festgelegten Beitragsanteil des Arbeitnehmers vom Lohn ab (Art. 66 Abs. 3 BVG).

Die Pflichtige hat sich für die Durchführung der obligatorischen wie auch der überobligatorischen beruflichen Vorsorge der O-Sammelstiftung für die obligatorische berufliche Vorsorge angeschlossen. Gemäss Art. 3.1 des Kassenreglements der P Versicherungen, Ausgabe 2010 (nachfolgend Kassenreglement), gilt als gemeldeter

Lohn der mutmassliche AHV-Lohn. Dieser ergibt sich aus dem zuletzt bekannten AHV-Lohn. Dabei sind die eingetretenen bzw. für das laufende Jahr vereinbarten Änderungen zu berücksichtigen, nicht aber nur gelegentlich anfallende Lohnbestandteile.

Der versicherte Jahreslohn 1 für die Berechnung der Altersgutschriften ist gleich dem gemeldeten mutmasslichen AHV-Lohn bis höchstens dem oberen BVG-Grenzbetrag, abzüglich eines Koordinationsabzugs. Der Koordinationsabzug entspricht dem vom Bundesrat festgelegten Betrag (Art. 4.1 des Kassenreglements). Die jährlichen Altersgutschriften betragen hier zwischen 0% und 18%, abhängig vom Alter (Art. 6.1 des Kassenreglements).

Der versicherte Jahreslohn 2 für die Berechnung der Altersgutschriften ist gleich dem gemeldeten mutmasslichen AHV-Lohn bis höchstens dem UVG-Höchstlohn, abzüglich eines Koordinationsabzugs in Höhe des versicherten Jahreslohns 1 für die Berechnung der Altersgutschriften (Art. 4.2 des Kassenreglements). Die Altersgutschriften betragen hier 20% des versicherten Lohns (Art. 6.1 des Kassenreglements).

Der Koordinationsabzug betrug 2010 Fr. 23'940.- und 2011 Fr. 24'360.-, der obere BVG-Grenzbetrag 2010 Fr. 82'080.- bzw. 2011 Fr. 83'520.- (vgl. Publikation "Wichtige Masszahlen im Bereich der beruflichen Vorsorge 2014 - 2015", www.bsv.admin.ch/dokumentation/zahlen, Kategorie Kennzahlen/Berufliche Vorsorge und 3. Säule). Der maximale jährliche UVG-Lohn belief sich 2010/11 auf Fr. 126'000.- (Art. 22 Abs. 1 der Verordnung über die Unfallversicherung vom 20. Dezember 1982, in der Fassung gemäss 27. Juni 2007, in Kraft seit 1. Januar 2008, SR 832.202).

c) aa) Aus diesen Vorgaben ergibt sich, dass der gemeldete Lohn 2010 gesetzes- und reglementswidrig zu hoch war. Dagegen lässt sich nicht einwenden, dass im ersten Jahr die Löhne der Geschäftsentwicklung angepasst werden müssten und deshalb Differenzen zwischen den gemeldeten und ausbezahlten Löhnen unvermeidlich seien sowie toleriert werden sollten. Art. 3.1 des Kassenreglements sieht nämlich genau für diesen Fall eine laufende Korrektur vor. Mithin bezahlte die Pflichtige 2010 ohne geschäftsmässige Begründung zu viel Beiträge.

bb) Für das Jahr 2011 gilt demgegenüber, dass die abgerechneten BVG-Beiträge reglementswidrig zu tief waren. Mit dieser Feststellung kann es aber nicht sein Bewenden haben. Die Pflichtige ist sowohl gegenüber den Arbeitnehmern als auch der

Pensionskasse zu einer korrekten Abrechnung und Ablieferung der Beiträge verpflichtet. Seit 2011 besteht deshalb in diesem Umfang eine offene Schuld der Pflichtigen gegenüber der Vorsorgeeinrichtung. Damit stellt sich die Frage, ob diese Schuld nicht sogar erfolgswirksam in die Buchhaltung hätte aufgenommen werden müssen und der vorliegende Jahresabschluss demnach den betreffenden Aufwand handelsrechtswidrig zu tief ausweist.

Aufwendungen fliessen grundsätzlich zum Zeitpunkt ab, in welchem die steuerpflichtige Person zur Zahlung verpflichtet ist (Soll-Methode, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 50 N 79 StG). Ausnahmsweise kann auch auf die Fälligkeit abgestellt werden. Ist dagegen die Erfüllung der Forderung besonders unsicher, wird auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs abgestellt (Ist-Methode). Mit Entscheid vom 9. August 2011 (2C_429/2010) hatte das Bundesgericht die Frage zu entscheiden, wann irrtümlich nicht bezahlte oder nicht ordnungsgemäss verbuchte AHV- und BVG-Beiträge, die erst nach einer Kontrolle durch die Ausgleichskasse nacherhoben wurden, als Aufwand belastet werden dürfen (StE 2011 B 72.11 Nr. 21). Dabei hat es festgehalten, dass dies jedenfalls dann im Beitragsjahr zu erfolgen hat, wenn der Mangel noch vor Eintritt der Rechtskraft der betreffenden Einschätzung zutage trete und eine Nachberichtigung sowohl möglich als auch notwendig gewesen wäre; in diesem Fall sei sogar ein späterer Abzug erst bei Erhalt der Nachtragsverfügung der Sozialversicherungsanstalt mangels Periodizität unzulässig (E. 2.3.1 und 2.3.2).

Im vorliegenden Fall ist der Mangel noch vor Eintritt der Rechtskraft erkannt worden. Die Pflichtige hat aber keine Schritte unternommen, um eine korrekte BVG-Abrechnung für 2011 zu erstellen; zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist offen, ob je eine solche vorgenommen wird. Die Pflichtige selbst erachtet eine solche sogar als überflüssig, da diese am Ergebnis nach ihrer Auffassung nichts ändern würde (Schreiben vom 28. November 2014). Sie beurteilt die Beiträge offenkundig als verrechnet. Darauf ist sie zu behaften.

cc) Bei dieser speziellen Sachlage erscheint es als gerechtfertigt, mit der Pflichtigen die zu viel bezahlten BVG-Beiträge 2010 mit den zu tiefen Beiträgen 2011 zu verrechnen. Entscheidend ist, dass es sich hier um ein überlanges Geschäftsjahr und damit aus steuerrechtlicher Sicht um ein und dieselbe Steuerperiode handelt. Über die gesamte Steuerperiode betrachtet ist der BVG-Aufwand aber nicht zu hoch, soweit er die korrekten BVG-Beiträge 2011 nicht übersteigt.

Hinzuweisen ist, dass die Praxis mit Bezug auf Selbstständigerwerbende mit bei Geschäftsaufnahme stark schwankenden Jahresergebnissen pragmatisch verfährt. So schlägt die Arbeitsgruppe Vorsorge der Schweizerische Steuerkonferenz vor, auf eine Rückzahlung zu verzichten, sofern der Versicherte für das nachfolgende Jahr auf das Vorjahresergebnis abstellt (Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Anwendungsbeispiel A.3.4.2). Soweit demnach unmittelbar ein Ausgleich stattfindet, verzichtet die Praxis auf eine Korrektur. Dies erscheint auch vorliegend als gerechtfertigt, zumal die Pflichtige für 2011 offenkundig auf die Vorjahreszahlen abgestellt hat.

d) aa) Damit ist die Höhe der geschäftsmässig begründeten BVG-Beiträge zu ermitteln. Das kantonale Steueramt hat zu diesem Zweck mit Auflage vom 26. März 2013 und Mahnung vom 3. Juni 2013 sowie erneut mit Auflage vom 17. Oktober 2013 und Mahnung vom 5. Dezember 2013 Unterlagen der Pensionskasse verlangt, aus welchen die versicherten Löhne sowie deren Finanzierung hervorgehen. Aus dem darauf eingereichten Pensionskassenreglement gehen zwar die Beitragssätze für die Sparbeiträge, nicht aber für die übrigen Beiträge hervor, weshalb das kantonale Steueramt diese gestützt auf § 139 Abs. 2 StG zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt hat.

bb) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 140 Abs. 2 StG). Für diesen Nachweis stehen ihm zwei Möglichkeiten offen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG und in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 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. Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, hat die Ermessenseinschätzung weiterhin Bestand, der Steuerpflichtige kann aber noch darlegen und nachweisen, dass diese offensichtlich unrichtig ist.

cc) Die Pflichtige hat weder mit der Einsprache noch mit dem Rekurs neue Unterlagen eingereicht, aus welchen die Beitragssätze genau ermittelt werden können. Die Schätzung hat damit weiter Bestand und ist lediglich mit Bezug auf die Höhe zu überprüfen.

dd) Wie bereits festgehalten, ist die Höhe der Schätzung zu korrigieren, da die zu viel bezahlten Beiträge 2010 mit den noch ausstehenden Beiträge 2011 zu verrechnen sind.

Beide Aktionäre haben sich 2011 den gleichen Lohn ausbezahlt und fallen in dieselbe Alterskategorie (Jahrgänge 1972 und 1974). Der Bruttolohn betrug jeweils Fr. 93'000.-. Die Höhe der zusätzlich zum Sparbeitrag zu leistenden Prämien (Risiko für Invalidität, Todesfall, Kosten etc.) geht aus den Unterlagen nicht direkt hervor; aus der Kostenaufstellung 2011 ist abzuleiten, dass sie durchschnittlich ca. 48% des Sparbeitrags betragen (Sparprämie Fr. 9'181.-, Rest Fr. 4'415.-). Dies ergibt folgende Berechnung:

	Fr.	Fr.
BVG-Beitrag 1		
BVG-Grenzbetrag	83'520.-	
Koordinationsabzug	<u>- 24'360.-</u>	
Versicherter Jahreslohn 1	59'160.-	
BVG-Beitrag 1 (Beitragssatz 10%)		5'916.-
 BVG-Beitrag 2		
AHV-Lohn	93'000.-	
BVG-Grenzbetrag	<u>- 83'520.-</u>	
Versicherter Jahreslohn 2	9'480.-	
BVG-Beitrag 2 (Beitragssatz 20%)		<u>1'896.-</u>
 Zwischentotal		7'812.-
Risikoprämien ca. 48% der Sparprämie		<u>3'750.-</u>
total pro Aktionär		11'562.-.

Dieser Betrag ist den effektiv für 2011 bezahlten Beiträgen sowie dem vom Steuerkommissär errechneten Überschuss aus dem Vorjahr gegenüber zu stellen. Dies ergibt:

	Gesellschafter 1	Gesellschafter 2
	Fr.	Fr.
Prämie bezahlt	5'245.-	5'307.-
Übertrag 2010	10'943.-	11'089.-
Prämien	<u>- 11'562.-</u>	<u>- 11'562.-</u>
zu viel	4'626.-	4'834.-.

Dies führt zu einer totalen Aufrechnung von Fr. 9'460.-.

e) Die Vorinstanz hat ferner festgestellt, dass die Pflichtige für 2011 die Arbeitnehmerbeiträge den beiden geschäftsführenden Aktionären reglementswidrig nicht weiterbelastet hat, und in diesem Umfang eine Aufrechnung vorgenommen. Der unterlassene Abzug ergibt sich insbesondere aus den Lohnausweisen, welche keine BVG-Beiträge enthalten. 2010 wurde der Arbeitnehmerabzug jeweils vorgenommen.

aa) Der Beitrag der versicherten Person beträgt jeweils 50% der gesamten auf sie entfallenden Spar-, Risiko- und Kostenbeiträge sowie der gesetzlichen Zusatzaufwendungen (Art. 8.2 des Kassenreglements). Die Finanzierung der auf die beiden Aktionäre als Arbeitnehmer entfallenden Beiträge durch die Pflichtige widerspricht demnach dem Kassenreglement. Zudem sind die Arbeitnehmer-Beiträge einer weiteren angestellten Person dieser belastet worden (vgl. Lohnausweis). Mithin hat die Pflichtige Drittpersonen dieselbe Bevorzugung versagt.

bb) Die Pflichtige macht geltend, dies müsse nicht zwingend zu einer steuerlichen Aufrechnung führen, vielmehr sei der übernommene Anteil in zusätzlichen Lohn um zu qualifizieren, welcher bei der Arbeitgeberin wiederum als Lohnaufwand abzugsfähig sei.

Ein solches Vorgehen ist abzulehnen. Die Kapitalgesellschaft ist an die eingereichte Jahresrechnung gebunden, und die Steuerbehörden dürfen sich auf die eingereichte Erfolgsrechnung und Bilanz samt Anhang verlassen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil., 2004, Art. 58 N 69). Es gilt das Prinzip der Einzel- und nicht der Gesamtbetrachtung; jede einzelne Bilanzposition ist vom Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz erfasst. Darum geht es nicht an, Aufwandpositionen, welche steuerlich nicht anerkannt werden, um zu qualifizieren, mit dem Zweck, das Gesamtergebnis nicht zu verändern und Aufrechnungen zu vermeiden. Deshalb ist es nicht statt-

haft, Leistungen an den mitarbeitenden Aktionär (oder eine nahestehende Person), welchen steuerlich kein Aufwandcharakter zuzumessen ist, in Lohn umzuwandeln (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 20 N 54a DBG). Damit sprechen bereits formelle Gründe gegen eine Umqualifizierung in Lohn.

Überdies rechtfertigt sich auch materiell nicht, auf Lohnaufwand zu schliessen, ergibt sich doch aus dem direkten Vergleich mit der angestellten unabhängigen dritten Person, dass bei dieser die Arbeitnehmerbeiträge eben gerade nicht von der Gesellschaft getragen wurden, und die Beitragsübernahme bei den Anteilseignern demnach offenkundig im Beteiligungsverhältnis begründet war.

cc) Damit liegt im Umfang, in dem die Prämien gemäss Reglement und Anhang von den Anteilseignern aufzubringen gewesen wären, eine geldwerte Leistung an diese vor, welche als verdeckte Gewinnausschüttung gemäss § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG dem steuerbaren Ertrag der Pflichtigen hinzuzurechnen ist, wie es die Vorinstanz getan hat.

dd) Quantitativ ist eine Neuberechnung vorzunehmen, nachdem die zulässigen BVG-Beiträge 2011 durch Verrechnung mit den zu hohen Beiträgen 2010 zu Gunsten der Pflichtigen höher anzusetzen sind. Bei neuen BVG-Beiträgen 2011 von je Fr. 11'562.- pro Aktionär ergibt das eine Aufrechnung von lediglich diesem Betrag.

f) Zusammenfassend beträgt die Aufrechnung BVG somit Fr. 21'022.- (= Fr. 9'460 + Fr. 11'562.-) statt Fr. 27'308.- (= Fr. 22'032.- plus Fr. 5'276.-) gemäss Einspracheentscheid.

5. Dies ergibt für die Staats- und Gemeindesteuern unter Berücksichtigung der erforderlichen Neuberechnung der Steuerrückstellung folgenden steuerbaren Reingewinn:

	Fr.
Steuerbarer Reingewinn gem. Einspracheentscheid	48'973.-
Korrektur BVG	
gem. Einspracheentscheid	- 27'308.-
neu	21'022.-
Korrektur Steuerrückstellung	
bereits verbucht	1'200.-
zusätzlich gem. Einspracheentscheid	<u>11'400.-</u>
Zwischentotal	55'287.-
Steuerrückstellung neu	- 11'313.-
Total	43'974.-
gerundet	43'900.-.

Bei der Berechnung der Steuerrückstellung wird von entsprechenden Korrekturen bei der direkten Bundessteuer ausgegangen.

6. a) Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen. Da das Ergebnis für die Beschwerde und den Rekurs sehr unterschiedlich ausfällt, rechtfertigt es sich, hierzu separate Kostenaufgaben vorzunehmen. Für das Beschwerdeverfahren ist von einem unentschiedenen Verfahrensausgang auszugehen, während die Pflichtige im Rekurs mehrheitlich unterliegt. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien daher entsprechend anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist bei diesem Ausgang keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG).

b) Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer kann der vorliegende Entscheid nur mit Beschwerde angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 30. April 2015 wird aufgehoben. Die Akten werden nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zur Feststellung des Veranlagungsorts für die Steuerperiode 9.2.2010 - 31.12.2011 an die Eidgenössische Steuerverwaltung überwiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Steuerperiode 9.2.2010 - 31.12.2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 43'900.- (Gewinnsteuersatz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 20'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75‰) eingeschätzt.

[...]