



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2010.259 + 260
1 DB.2010.191 + 192

Entscheid

17. November 2010

Mitwirkend:

Präsident Anton Tobler, Mitglied Michael Ochsner, Ersatzmitglied Alexander Widl und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch OBT AG,
Hardturmstrasse 120, 8005 Zürich,

**Rekurrentin/
Beschwerdeführerin,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

Rekursgegner,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

**Einschätzungen für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2005 und 1.1. - 31.12.2006
sowie Direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2005 und
1.1. - 31.12.2006**

hat sich ergeben:

A. Die in B domizilierte A (nachfolgend die Pflichtige) erbringt Dienstleistungen im Reinigungsbereich und besitzt im In- und Ausland verschiedene Zweigniederlassungen. Sie ist Mitglied der in Europa tätigen C, einem in Holland domizilierten Familienunternehmen. In den Steuererklärungen 2005 und 2006 deklarierte sie Reingewinne der Geschäftsjahre 2005 und 2006 gemäss Abschluss von Fr. 3'007'985.- bzw. Fr. 4'455'976.-. Darin enthalten ist aufwandseitig ein Verlust ihrer Zweigniederlassung in D/Italien von Fr. 897'566.- bzw. Fr. 318'085.-. Den steuerbaren Reingewinn für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2005 gab sie mit Fr. 1'365'800.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 2'970'300.- (direkte Bundessteuer) und für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 mit Fr. 2'043'700.- bzw. Fr. 4'401'100.- an.

Am 16./18. Dezember 2008 wurden die Geschäftsjahre 2005 und 2006 der Pflichtigen einer steueramtlichen Buchprüfung unterzogen. Im Anschluss daran verlangte der Revisor mit Auflage vom 4. Mai 2009 Unterlagen zu einer Gesellschaft in Italien sowie zu deren Leistungen an die Zweigniederlassung der Pflichtigen in D/Italien. Letztere antwortete, sie werde diese Unterlagen nicht einreichen, da die italienische Gesellschaft für die eigene Veranlagung nicht von Bedeutung sei. Auf die nachfolgende Mahnung vom 28. Mai 2009 ersuchte die Pflichtige um Erstreckung der Einreichungsfrist bis 15. Juli 2009 mit dem Hinweis, dass bis dann die verlangten Unterlagen verfügbar seien. Der Revisor wies dieses Gesuch ab. Am 29. Juni 2009 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtige wie folgt ein:

Steuerperiode 1.1. - 31.12.2005	Staats-/Gmd.st.	Bundesst.
	Fr.	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	1'786'500.-	3'885'200.-
Satzbestimmender Reingewinn		3'934'400.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	8%	
Steuerbares Eigenkapital	4'221'000.-	
<i>Kapitalsteuersatz</i>	0,75%	

Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006

Steuerbarer Reingewinn	2'227'500.-	4'796'900.-
Satzbestimmender Reingewinn		4'856'700.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	8%	
Steuerbares Eigenkapital	4'565'000.-	
<i>Kapitalsteuersatz</i>	0,75%	

Dabei liess er den Verlust der Zweigniederlassung in Italien nicht zum Abzug zu, weil dieser von der Pflichtigen nicht nachgewiesen worden sei und daher nicht anerkannt werden könne.

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 10. Juli 2009 formell eröffnet.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 24. Juli 2009 Einsprache erheben und beantragen, den Verlust der Zweigniederlassung zum Abzug zuzulassen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 29. Juli 2010 ab. Es erwog, bei der Gegenstand des Auflage- und Mahnverfahrens bildenden italienischen Gesellschaft namens E handle es sich um eine Tochtergesellschaft der Pflichtigen, welche gegenüber der Zweigniederlassung der Pflichtigen in Italien Reinigungsleistungen erbracht habe. Mithin sei für die steuerliche Anerkennung des Verlusts dieser Zweigniederlassung entscheidend, ob die E ihre Leistungen zu Preisen erbracht habe, die dem Drittvergleich standhielten. Dies könne mangels Erfüllung der entsprechenden Auflage nicht beurteilt werden, sodass der fragliche Verlust wegen fehlendem Nachweis nicht anerkannt werden könne. Die Zulassung des Betriebsstätteverlusts in früheren Steuerperioden ändere daran nichts.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 26. August 2010 liess die Pflichtige die Einspracheanträge erneuern und die Zusprechung einer Parteientschädigung verlangen.

Das kantonale Steueramt schloss am 22. September 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Ausführungen der Parteien in diesen Rechtsschriften ist – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Die Steuerpflicht juristischer Personen mit Sitz in der Schweiz bzw. im Kanton ist unbeschränkt; sie erstreckt sich jedoch nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland bzw. ausserhalb des Kantons (Art. 52 Abs. 1 i.V.m. Art. 50 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; § 57 Abs. 1 i.V.m. § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu andern Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG, § 57 Abs. 1 Satz 1 StG).

Im interkantonalen und internationalen Steuerrecht kommt entweder die quotenmässige oder die objektmässige Ausscheidungsmethode zur Anwendung (BGr, 26. Oktober 2004 = StE 2005 B 71.33 Nr. 1). Nach der ersten Methode – diese eignet sich bei Unternehmen – erhält jedes steuerberechtigte Gemeinwesen eine bestimmte Quote des Gesamteinkommens und Gesamtvermögens zur Besteuerung zugeteilt, wobei die Quote direkt nach dem Buchhaltungsergebnis oder indirekt nach Erwerbsfaktoren ausgeschieden wird. Nach der Objektzuteilungsmethode – diese eignet sich bei Liegenschaften – wird der ausserkantonale bzw. ausländische Vermögenswert (eine Liegenschaft oder ein Unternehmen) als selbstständige Erscheinung behandelt und das daraus erzielte Einkommen sowie das darin liegende Vermögen ohne Rücksicht auf das Gesamteinkommen und Gesamtvermögen dem andern Kanton oder dem Ausland zur Besteuerung zugewiesen, während innerkantonal ohne Rücksicht auf die Verhältnisse im Ausland oder im andern Kanton die verbleibenden Steuerfaktoren erfasst werden (RB ORK 1947 Nr. 23 = ZBl 48, 508 = ZR 46 Nr. 78; vgl. auch Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 5 N 2 ff.). Der zweitgenannten

Methode ist eigen, dass die Verluste des ausserkantonalen bzw. ausländischen Vermögenskomplexes für die Ermittlung des steuerbaren Inlandeinkommens unberücksichtigt bleiben, während sie bei der Quotenzuteilungsmethode grundsätzlich zu übernehmen sind.

Ausländische Betriebsstätteverluste – und damit auch deren Verlustvorträge – werden demnach in Anwendung der quotenmässigen Ausscheidung zum Abzug zugelassen. Das gilt hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern auch dann, wenn im Ausland der ganze Verlust berücksichtigt wird, weil der ausländische Fiskus eine objektmässige Ausscheidung vornimmt. Der Kanton Zürich geht auch in diesen Fällen davon aus, dass alle beteiligten Staaten die quotenmässige Ausscheidung vornehmen und berücksichtigt deshalb den ausländischen Verlust im Umfang der Quote in jedem Fall (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 5 N 63). Demgegenüber sind im Recht der direkten Bundessteuer Verluste einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen nur verrechenbar, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt wurden (Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG).

b) Verluste ausländischer Betriebsstätten stellen steuermindernde Umstände dar. Als solche sind sie vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (BGE 121 II 257 Erw. 4 c/aa; VGr, 14. Juli 1999 = StE 1999 B 72.14.2 Nr. 23; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 111 f., auch zum Folgenden). Der Steuerpflichtige hat dabei bis zum Ablauf der Rekurs-/Beschwerdefrist die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittellofferte, trifft die Rekurskommission keine weitere Untersuchungspflicht. Sie hat den Steuerpflichtigen weder zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten. Diesfalls ist zu Ungunsten des beweisbelasteten Steuerpflichtigen der Nachweis der geltend gemachten Verluste als misslungen zu betrachten. Nur soweit dem Steuerpflichtigen Substanziierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, nicht möglich oder nicht zuzumuten sind, kann dieser sich auf Schätzungen berufen, sofern seine Sachdarstellung wenigstens hinreichende Schätzungsgrundlagen enthält (RB 1975 Nr. 54 und 64). Diese Schätzung ist nach pflichtgemässen Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG vorzunehmen (RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343, auch zum Folgenden). Die Verluste sind jedoch auch dann nach

pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen, wenn ihr Bestand erwiesen ist, nicht aber ihre Höhe. In einem solchen Fall wäre es sachwidrig und willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen, vielmehr muss diesfalls dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 46 N 30 ff. StHG).

2. Vorliegend ist nicht streitig, dass die Pflichtige in D über eine Zweigniederlassung verfügt und dass sie allfällige Verluste derselben mit ihrem hier steuerbaren Gewinn in Anwendung der (direkten) Quotenzuteilungsmethode verrechnen kann. Streitig ist jedoch, ob solche Verluste in den streitbetroffenen Geschäftsjahren 2005 und 2006 tatsächlich angefallen sind. Die Pflichtige macht entsprechende Verluste von (umgerechnet) Fr. 897'566.- bzw. Fr. 318'085.- geltend und verweist für deren Existenz auf diesbezügliche Buchhaltungsabschlüsse der Zweigniederlassung. Demgegenüber verneint das kantonale Steueramt die geschäftsmässige Begründung der Verluste mit dem Hinweis, dass sie u.a. auf Belastungen der Zweigniederlassung für Leistungen einer Tochtergesellschaft der Pflichtigen in Italien gründeten, von denen nicht nachgewiesen sei, dass sie einem Drittvergleich standhielten. Dies habe zur Folge, dass der Verlust der Zweigniederlassung nicht zugelassen werden könne.

3. a) Im Rekurs-/Beschwerdeverfahren ist nicht mehr streitig, dass es sich bei der italienischen Gesellschaft um die E handelt und diese ein Tochterunternehmen der Pflichtigen ist. Dem Abschluss der Zweigniederlassung in Italien wurden sodann unstreitig Reinigungsleistungen dieses Unternehmens im Umfang von (umgerechnet) Fr. 770'000.- (2005) bzw. Fr. 1'370'000.- (2006) belastet (Revisionsbericht S. 7), wobei die Zahlung im Geschäftsjahr 2006 in monatlich stets gleich hohen Beträgen erfolgte. Zudem weist die Pflichtige gegenüber der E Forderungen per Ende 2006 aus Kontokorrent von (umgerechnet) Fr. 673'773.- und aus Darlehen von (umgerechnet) Fr. 179'963.- aus.

b) Da es sich bei der E um eine Tochtergesellschaft der Pflichtigen handelt, besteht zwar durchaus die Möglichkeit, dass deren Leistungen an die Zweigniederlassung in Italien entweder ganz oder teilweise zu im Drittvergleich überhöhten Preisen erfolgten mit dem Resultat, dass der Verlust der Zweigniederlassung entsprechend

höher ausfiel, als wenn marktkonforme Preise verrechnet worden wären. Nachfolgend ist zu prüfen, welche steuerliche Konsequenzen sich daraus ergäben.

c) aa) Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (lit. a bzw. Ziff. 1) und (unter anderem) aus offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendungen an Dritte (lit. b bzw. Ziff. 2 lit. e).

Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich entreichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen, diese bereichernd, bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1985 Nr. 42 = StE 1985 B 72.13.22 Nr. 4). Nach ihrer buchmässigen Erscheinung lassen sich zwei Hauptformen verdeckter Gewinnausschüttungen unterscheiden: Die verdeckte Gewinnausschüttung im engeren Sinn kennzeichnet sich dadurch, dass die Gesellschaft übersetzte Gewinnungs- oder Anschaffungskosten aufwendet, was zu einer überhöhten Belastung eines Erfolgs- oder eines Bestandeskontos führt. Bei der Gewinnvorwegnahme liegt die Vorteilszuwendung darin, dass die Gesellschaft auf Gewinn, d.h. auf ein marktmässiges Entgelt für die von ihr erbrachten Leistungen oder veräusserten Aktiven zu Gunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, welche auch ihre Muttergesellschaft sein kann, verzichtet (Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 613 ff.).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung im engeren Sinn kann im Konzernverhältnis darin bestehen, dass eine Gesellschaft Dienstleistungen für eine andere Konzern- bzw. Schwestergesellschaft erbringt und sich diese Leistungen mit einem Entgelt vergüten lässt, das sie von einem unbeteiligten Dritten nicht erhalten würde, weil es überhöht ist. Bei diesem Drittvergleich (so genannter Grundsatz des "dealing at arm's length") wird bei Dienstleistungen mit andern Worten auf deren Marktwert abgestellt. Es findet keine Konzerngesamtbetrachtung statt, indem die Frage nach der geschäftsmässigen Begründetheit eines Aufwands nicht aus Sicht des Konzerns, sondern aus derjenigen der leistenden bzw. empfangenden Gesellschaft zu beurteilen ist (BGr, 19. November 2003 = StE 2004 B 72.13.22 Nr. 42). Existiert für die von einer Konzerngesellschaft erbrachten Dienstleistungen kein Marktwert, ist der sogenannte

Verrechnungspreis zu ermitteln (vgl. hierzu Brülisauer/Poltera, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 58 N 97 f. DBG).

bb) Vorteilszuwendungen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft stellen aus Sicht der empfangenden Tochtergesellschaft Kapitalzuschüsse dar und aus Sicht der leistenden Muttergesellschaft Kapitaleinlagen (Brülisauer/Poltera, Art. 58 N 208 ff. DBG, auch zum Folgenden).

Kapitaleinlagen können offen oder verdeckt erfolgen. Offen sind sie dann, wenn die Einlage in die Tochtergesellschaft in der Jahresrechnung der Muttergesellschaft mit dem tatsächlichen Wert ausgewiesen wird. Verdeckt erscheinen sie, wenn die Einlage in der Jahresrechnung unter dem tatsächlichen Wert eingestellt ist. Während bei einer verdeckten Gewinnausschüttung regelmässig eine Entreichnung der leistenden Gesellschaft eintritt, ist dies bei der Kapitaleinlage, d.h. wenn die Leistung in umgekehrter Richtung fliesst, in der Regel nicht der Fall. Unabhängig davon, ob die Muttergesellschaft stille Reserven auf die Tochter überträgt, zugunsten der Tochter überhöhte Aufwendungen tätigt oder auf Gewinn verzichtet, erfolgt die Leistung der Muttergesellschaft – wirtschaftlich betrachtet – immer gegen ein angemessenes Entgelt. Denn im Umfang, in welchem die empfangene Leistung wertmässig unter der erbrachten Leistung liegt, erhöht sich der Wert der Beteiligung. Im Unterschied zur verdeckten Gewinnausschüttung werden also durch die verdeckte Kapitaleinlage weder Gläubigerinteressen noch Rechte allfälliger Minderheitsaktionäre gefährdet. Eine verdeckte Kapitaleinlage kann u.a. durch überhöhte Aufwendungen erfolgen, indem die Muttergesellschaft von der Tochter ein Aktivum zu einem übersetzten Preis erwirbt, oder für von der Tochter bezogene Dienstleistungen ein übersetztes Entgelt bezahlt (Brühlisauer/Poltera, Art. 58 N 219 DBG, auch zum Folgenden). In letzterem Fall, d.h. wenn die Muttergesellschaft für eine von der Tochter bezogene Dienstleistung ein übersetztes Entgelt bezahlt, ist der Mehrpreis aktivierungspflichtig, da der Beteiligungswert dadurch erhöht wird. Bei direkter Verbuchung der Kosten über die Erfolgsrechnung ist der entsprechende Aufwand als (verdeckte) Abschreibung auf der Beteiligung zu qualifizieren. Daraus folgt, dass verdeckte Kapitaleinlagen bei der Muttergesellschaft nicht zu einer Erhöhung des Ertrags führen, weil ihre Vermögenslage durch die Kapitaleinlage unverändert bleibt.

d) Die Pflichtige hat in den Geschäftsjahren 2005 und 2006 von der Tochtergesellschaft E in D Dienstleistungen für ihre Zweigniederlassung in Italien bezogen und Ersterer hierfür ein bestimmtes Entgelt entrichtet.

War dieses Entgelt im Drittvergleich überhöht, läge darin nach dem Gesagten bloss eine verdeckte Kapitaleinlage der Pflichtigen an ihre Tochtergesellschaft begründet. Denn eine solche Einlage vermöchte den Ertrag der Pflichtigen als Muttergesellschaft bzw. Aktionärin der E nicht zu erhöhen, weil in der überpreisigen Vergütung der Dienstleistungen ein Verzicht auf Gewinn zugunsten der Tochtergesellschaft zu erblicken wäre und damit eine verdeckte Kapitalanlage vorläge. Nur dann, wenn die Pflichtige für die Dienstleistungen der Tochtergesellschaft einen im Drittvergleich zu niedrigen Preis entrichtet hätte, wäre eine Gewinnkorrektur bei der Pflichtigen angezeigt, da diesfalls – aber eben nur dann – eine verdeckte Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft zu Gunsten der Muttergesellschaft gegeben wäre. Dass die Pflichtige der E ein zu hohes Entgelt bezahlt hat, ist zwar ungewiss, jedoch insofern nicht von Belang, als diesfalls bei der Pflichtigen keine Korrektur des steuerbaren Reingewinns zu erfolgen hätte.

e) Ob sodann die Pflichtige ihrer Tochtergesellschaft für die bezogenen Dienstleistungen über ihre Zweigniederlassung ein zu tiefes Entgelt bezahlte und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung der italienischen Tochtergesellschaft an die Pflichtige vorläge, ist ebenfalls ungewiss.

aa) Der steueramtliche Revisor verlangte mit Auflage vom 4. Mai 2009 für den Nachweis der Dienstleistungen der E in den Geschäftsjahren 2005 und 2006 detaillierte Leistungsabrechnungen in Form der Stundenabrechnungen sowie für den Nachweis der Forderungen gegenüber der E per Ende 2006 die zugrundeliegenden Darlehensverträge und Kontodetails sowie die Offenlegung der (marktüblichen) Verzinsung und der Geldflüsse. Die Pflichtige antwortete am 25. Mai 2009, sie werde diese Unterlagen nicht einreichen, da sie für ihre eigene Veranlagung keine Bedeutung hätten.

Mit den eingeforderten Unterlagen hätte die Frage, ob das von der Tochtergesellschaft fakturierte Entgelt für ihre Dienstleistungen an die Pflichtige einem Drittvergleich standhält, geklärt werden können. Da die Pflichtige für Bestand und Umfang des Verlusts der Zweigniederlassung beweisbelastet ist, war sie gehalten, bei der Klärung dieser Frage mitzuwirken. Sie weigerte sich jedoch mit dem – wie aus dem Gesagten

hervorgeht – unzutreffenden Einwand, die verlangten Beweise seien für ihre Veranlagung unerheblich.

Diese Weigerung hatte zur Folge, dass der Steuerkommissär nicht nur nicht überprüfen konnte, ob das der Tochtergesellschaft entrichtete Entgelt zu tief war, sondern auch, ob dieses Entgelt überhaupt eine Entschädigung für erbrachte Dienstleistungen der Tochtergesellschaft war. Die Belastung der Betriebsstätterechnung mit den diesbezüglichen Fr. 770'000.- (2005) bzw. Fr. 1'370'000.- (2006) brauchte er daher mangels Nachweis nicht zu akzeptieren und er war daher berechtigt, diese Beträge ohne weiteres aufzurechnen. Gleiches galt sodann aber auch für den Betriebsstätteverlust von Fr. 897'566.- bzw. Fr. 318'085.-, da dieser Verlust ohne die Belastung für die fraglichen Dienstleistungen im Geschäftsjahr 2006 vollumfänglich wegfiel und im Geschäftsjahr 2005 zwar nicht ganz, jedoch unter Berücksichtigung der weiteren nicht nachgewiesenen Belastungen der Betriebsstättebuchhaltung im Zusammenhang mit den Forderungen gegenüber der Tochtergesellschaft letztlich ebenfalls in vollem Umfang (vgl. Revisionsbericht S. 2). Mithin hatte der Revisor keinen Anlass, den Verlust zumindest teilweise zum Abzug zuzulassen und diesen Teil nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Als Folge davon brauchte es für die Aufrechnung des Verlusts aber auch keine Mahnung, weil die Auflage und deren Nichterfüllung durch die Pflichtige allein schon genügt hätten. Trotzdem hat der Revisor am 28. Mai 2009 eine Mahnung erlassen und ist damit der Pflichtigen lediglich entgegengekommen. Letztere reagierte darauf am 5. Juni 2009 zwar mit einem Fristerstreckungsgesuch bis 15. Juli 2009 und dem Hinweis, dass die verlangten Unterlagen aus Italien erst in zwei bis drei Wochen eintreffen würden. Diesem Fristerstreckungsgesuch musste der Revisor aber nicht entsprechen, da es keiner Mahnung bedurft hätte und überdies die Mahnfrist von Gesetzes wegen nicht erstreckbar ist (§ 41 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998). Zu Recht hat er daher das Fristerstreckungsgesuch am 8. Juni 2009 abgelehnt und das kantonale Steueramt in der Folge den Verlust mit Einschätzungsentscheid vom 29. Juni 2009 (vollumfänglich) aufgerechnet.

bb) Die Pflichtige reichte die verlangten Unterlagen sodann weder im Einsprache- noch im Rekurs-/Beschwerdeverfahren nach. Stattdessen hält sie in Rekurs und Beschwerde dafür, die Unterlagen hätten im Einspracheverfahren nochmals eingefordert werden müssen, da die Veranlagungsbehörde in diesem Verfahren die gleichen Befugnisse habe wie im Einschätzungsverfahren. Eine diesbezügliche Auflage habe die Vorinstanz jedoch nicht erlassen. Aus dem Untätigsein der Einsprachebehörde

habe sie, die Pflichtige, daher schliessen dürfen, diese stelle für die Überprüfung des streitigen Verlusts auf die Erfolgsrechnungen ab, umso mehr, als die Abschlüsse von einer renommierten Gesellschaft revidiert worden seien.

Die Pflichtige verkennt, dass sie für Bestand und Umfang des streitigen Verlusts nachweislich ist und die diesbezüglich schon im Einschätzungsverfahren verlangten Unterlagen im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren von sich aus hätte nachreichen müssen. Es ist daher nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, sie hierzu nochmals anzuhalten. Abgesehen davon wurde ihr die mangelnde Mitwirkung in den Einspracheentscheiden ja vorgehalten, sodass sie allen Anlass gehabt hätte, die Unterlagen jedenfalls spätestens im Rekurs-/Beschwerdeverfahren noch einzureichen. Dies hat sie unterlassen, obwohl die Unterlagen nach ihrem eigenen Bekunden im Fristerstreckungsgesuch vom 8. Juni 2009 nun längst vorliegen müssten. Mithin hat es auch im vorliegenden Verfahren mangels Nachbringung der verlangten Unterlagen bei der Aufrechnung des Verlusts der Zweigniederlassung zu bleiben.

4. Ob die Verlustaufrechnung auch deshalb gerechtfertigt ist, weil die Einrichtung einer Zweigniederlassung in Italien durch die Pflichtige angesichts einer dort schon tätigen Tochtergesellschaft wirtschaftlich fragwürdig erscheinen mag, kann an sich offen bleiben. Der Vollständigkeit halber sei hierzu jedoch Folgendes ausgeführt:

a) Der steueramtliche Revisor führte aus, die Pflichtige hätte die Aufträge in Italien ohne Weiteres durch die dortige Tochtergesellschaft abwickeln lassen können. Die Errichtung einer Zweigniederlassung sei daher primär steuerplanerisch und nicht wirtschaftlich motiviert gewesen, sodass deren Verlust von der in den Niederlanden domizilierten Konzernspitze der C und nicht von der Pflichtigen als Mitglied dieser Gruppe zu tragen sei (Revisionsbericht S. 7). Diese Ansicht liegt auch den Einspracheentscheiden zugrunde (E. 1.).

Dem hält die Pflichtige entgegen, die Zweigniederlassung sei gegründet worden, um in Italien grössere Aufträge ausführen zu können, da der Name A in der dortigen Branche bekannt sei und die Auftraggeber darauf vertrauen könnten, dass die Gesellschaft über genügend Know How verfüge, um die Aufträge reibungslos zu bewältigen. Die E habe dieses Erfordernis noch nicht erfüllt. Steuerliche Überlegungen hätten bei der Gründung der Zweigniederlassung keine Rolle gespielt, sondern aus-

schliesslich wirtschaftliche. Solche Gedanken hätten im Jahr 2009 denn auch wieder zur Schliessung der Zweigniederlassung geführt, da sie nur Verluste produziert habe.

b) Wie sich ein Unternehmen organisiert bzw. mit welchen Strukturen sie ihre Geschäfte abwickelt, ist eine betriebswirtschaftliche Frage. Deren Beantwortung ist Sache des Unternehmens. Die Steuerbehörden sind nicht befugt, den wirtschaftlichen Sinn der getroffenen betriebswirtschaftlichen Lösung anzuzweifeln und ihr Ermessen an Stelle desjenigen der Geschäftsleitung zu setzen (BGr, 26. November 1981 = ASA 51, 54). Alles was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zu den Aufwendungen zählt, muss steuerlich akzeptiert werden (BGr, 20. Februar 1987 = ASA 57, 645 = StE 1988 B 27.6 Nr. 5 = StR 1988, 232). Eine Aufwendung muss daher auch nicht notwendig sein; es genügt die Möglichkeit der Gewinnerzielung. Nur dann, wenn eine Aufwendung auf ungewöhnlichen, sachwidrigen, absonderlichen Gepflogenheiten oder auf völlig unangemessenen Massnahmen beruht, oder anzunehmen ist, die Gesellschaft habe damit lediglich Steuern einsparen wollen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, ist von einer mangelnden geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendung auszugehen (Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1967, § 45 N 113). Ungeschickte Dispositionen sind aber ebenso hinzunehmen wie mangelnde Rentabilität einer Investition. Auch darf keine Kausalität mit einem spezifischen Ertrag verlangt werden (Kuhn/Brülisauer in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 24 N 56 ff. StHG).

Wenn daher die Pflichtige die Geschäftsabwicklung in Italien über ihre Zweigniederlassung vornahm und nicht über ihre dortige Tochtergesellschaft und sie hierfür betriebswirtschaftlich beachtliche Gründe vorzutragen vermag, so ist diese Geschäftsorganisation von der hiesigen Steuerbehörde hinzunehmen. Es steht Letzterer nicht zu, die Organisation der Pflichtigen als betrieblich wenig sinnvoll oder gar als verfehlt zu qualifizieren und den mit der Zweigniederlassung erlittenen Verlust schon aus diesem Grund als geschäftsmässig nicht begründet aufzurechnen.

Allerdings ist die Verlustaufrechnung schon aus den genannten andern Gründen gerechtfertigt.

5. Dass das kantonale Steueramt den Verlust der Zweigniederlassung in den Vorperioden zugelassen hat, steht der Aufrechnung des Verlusts in den vorliegend streitbetroffenen Steuerperioden nicht entgegen. Denn die Einschätzungsbehörde ist berechtigt und verpflichtet, die Gesetzmässigkeit eines Abzugs für jede Steuerperiode von neuem zu überprüfen. Ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf weitere Gewährung des Abzugs in künftigen Steuerperioden besteht nicht.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]