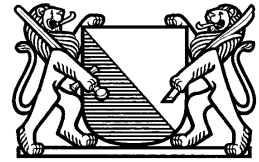


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 ST.2014.42 + 43

Entscheid

31. Oktober 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A AG,
Steuergemeinde B,
vertreten durch C AG,

Rekurrentin,

gegen

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

Rekursgegner,

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2006 sowie
Steuerhoheit (1.1.2007 - 31.12.2011)**

hat sich ergeben:

A. Die A AG (vor dem ... 2013 A AG, nachfolgend die Pflichtige) hatte ihren statutarischen Sitz bis ... 2006 in D (ZH), anschliessend in E (OW). Als Präsident und Delegierter des Verwaltungsrats amtiert F, und als Vizepräsidentin seine Ehefrau G, welchen beiden die Pflichtige auch gehört. Entsprechend der Sitzverlegung reichte die Pflichtige am 12. März 2008 ihre Steuererklärung 1.1. - 31.12.2006 im Kanton Obwalden ein. Gemäss Erfolgsrechnung bildete sie in dieser Steuerperiode neu eine Rückstellung von Fr. 250'000.- für Prozessrisiken.

Am 2. Juni 2010 führte das kantonale Steueramt eine Revision der Buchhaltung 2006 der Pflichtigen durch. Mit Auflage vom 3. Juni 2010 verlangte die Bücherrevisorin u.a. eine geschäftsmässige Begründung der Rückstellung samt Nachweis. Die Pflichtige antwortete am 23. Juni 2010. Mit Schreiben vom 6. Dezember 2011 legte die Bücherrevisorin die Gründe dar, welche dafür sprächen, dass 2006 die tatsächliche Leitung der Pflichtigen am Wohnort der Vizepräsidentin des Verwaltungsrats erfolgt sei, und setzte der Pflichtigen Frist an, um den Gegenbeweis zu erbringen. Mit Eingabe vom 30. März 2012 wandte sich diese gegen die steueramtliche Betrachtungsweise.

Im Revisionsbericht vom 3. April 2012 zur Staatssteuereinschätzung 1.1. - 31.12.2006 kam die Bücherrevisorin zum Schluss, dass die tatsächliche Leitung der Gesellschaft am Wohnort der Geschäftsführerin in B (ZH) liege. Zudem beurteilte sie die Rückstellung nur teilweise als geschäftsmässig begründet. In der Folge traf der Steuerkommissär am 12. September 2012 einen Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2006, worin er die Steuerhoheit über die gesamte Steuerperiode für den Kanton Zürich beanspruchte, da der statutarische Sitz in E bloss formell sei. Materiell rechnete er die Rückstellung in Abweichung vom Revisionsbericht in voller Höhe auf. Zudem erliess er am selben Datum einen Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit für die Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.2007 bis 31.12.2011.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 15. Oktober 2012 Einsprache erheben und u.a. beantragen, auf die Aufrechnung der Rückstellung zu verzichten sowie den Vorentscheid über die Steuerhoheit aufzuheben. Das kantonale Steueramt verlangte

darauf am 6. Februar 2013 u.a. weitere Unterlagen sowie eine substantiierte Sachdarstellung im Zusammenhang mit der Rückstellung, worauf die Pflichtige am 11. März und 30. April 2013 diverse Dokumente einreichte und Ausführungen machte.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache am 21. Januar 2014 betreffend die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 in einem nicht mehr streitigen Punkt gut und wies sie im Übrigen ab. Dies ergab eine Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2006 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 266'400.- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 1'284'000.-. Mit Bezug auf die Steuerhoheit 1.1.2007 bis 31.12.2011 wies es die Einsprache in einem separaten Entscheid ab.

C. Mit Rekurs vom 24. Februar 2014 liess die Pflichtige die Einspracheanträge wiederholen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das kantonale Steueramt schloss am 4. April 2014 auf Abweisung des Rechtsmittels. Die Pflichtige hielt mit Replik vom 30. Juni 2014 und das kantonale Steueramt in der Duplik vom 24. Juli 2014 an den Anträgen fest.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtige macht vorab geltend, der Kanton Zürich habe mit Bezug auf die Steuerhoheit das Recht auf Einschätzung verwirkt.

a) Ein Kanton, der die für die Steuerpflicht massgeblichen Tatsachen kennt oder kennen kann, verwirkt sein Recht auf Besteuerung, wenn er mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet und ein anderer Kanton zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat (BGr, 17. August 2012, 2C_92/2012, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Unter der einjährigen Gegenwartsbemessung gilt eine Veranlagung für periodische Steuern in der Regel dann als verspätet, wenn sie später als ein Jahr nach Ablauf der auf die Steuerperiode folgenden Veranlagungsperiode erfolgt (BGE 132 I 29 E. 3.3 S. 33 ff.). Die Verwirkung bezweckt, den die Einrede erhebenden Kanton davor zu bewahren, schon bezogene Steuern auf-

grund eines an sich vorrangigen, aber erst ungebührlich spät erhobenen Steueranspruchs des anderen Kantons zurückerstatten zu müssen. Deshalb kann die Verwirkung auch nur durch den anderen Kanton und nicht durch die steuerpflichtige Person geltend gemacht werden.

b) Auf die Verwirkungseinrede der Pflichtigen ist damit nicht einzutreten. Diese räumt denn auch ein, dass sie selber zur Einrede nicht berechtigt sei, gibt aber zu bedenken, dass aufgrund der zu erwartenden Einrede des Kantons OW ein verfahrensmässiger Leerlauf vermieden werden könne. Dem ist entgegen zu halten, dass der Kanton OW gegenüber dem kantonalen Steueramt Zürich auf die Verwirkungseinrede verzichtet hat.

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 das Zentrum, d.h. den Mittelpunkt dieser Tätigkeit an. Nicht entscheidend ist in der Regel der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre. Liegt die Geschäftsführung und Verwaltung einer Gesellschaft aber ausschliesslich in den Händen eines einzigen Aktionärs und Verwaltungsrats, kann auch sein Wohnsitz als Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeiten gelten, wenn die Handlungen, die im Rahmen der Geschäftsführung und Verwaltung vorgenommen werden, auf verschiedene Orte entfallen und die Gesellschaft nicht über feste Einrichtungen und Personal verfügt (Heilinger/Maute, 757).

Liegt der Ort der wirklichen Leitung im Ausland und steht dem nur der formelle schweizerische Sitz und damit kein Ort der wirklichen Leitung in einem anderen Kanton gegenüber, so ist nur der formelle statutarische Sitz in der Schweiz massgebend, auch wenn in einem anderen Kanton gewisse untergeordnete Tätigkeiten wahrgenommen werden (Heilinger/Maute, 747, mit Verweis auf einen älteren bundesgerichtlichen Entscheid). Dieser Grundsatz wird dadurch untermauert, dass Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) für die persönliche Zugehörigkeit von juristischen Per-

sonen nur die beiden Anknüpfungskriterien Sitz und Ort der tatsächlichen Verwaltung nennt; diese Aufzählung ist abschliessend (Athanas/Widmer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. A., 2002, Art. 20 N 23 StHG). Soweit die Voraussetzungen keines dieser beiden Kriterien vorliegen, fehlt es an der rechtlichen Grundlage für die Beanspruchung der Steuerhoheit durch einen Kanton.

bb) Es obliegt der Steuerbehörde, jene Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen folgt, dass sich der Sitz im Kanton befindet. Denn gemäss dem generellen Grundsatz über die Beweislastverteilung (Art. 8 ZGB) haben im Allgemeinen die Steuerbehörden die steuerbegründenden Tatsachen zu beweisen, mithin auch jene, welche die Steuerhoheit begründen. Der Steuerpflichtige ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. §§ 133 ff. StG). Eine Wohnsitzverlegung ist vom Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (BGr, 18. Januar 2010, 2C_472/2010 E. 2.2, mit weiteren Hinweisen). Dieselben Grundsätze müssen auch gelten, wenn es um die Sitzverlegung einer juristischen Person geht.

b) Laut Auszug aus dem zürcherischen Handelsregister befand sich der statutarische Sitz der Pflichtigen bis zur Löschung am ... 2006 an der ...strasse 4 in D (ZH), während das Handelsregister OW den Eintrag per ... 2006 an der Adresse am ... 5 in E vermerkt. Unstreitig ist, dass der Sitz ab Wegzug sich nicht mehr in D befand, hingegen gehen die Meinungen auseinander, ob der neue statutarische Sitz in E massgebend ist oder nicht. Indem das kantonale Steueramt nicht mehr an den früheren Sitz D anknüpft, sondern einen neuen Sitz kraft tatsächlicher Geschäftsleitung am Wohnort der Verwaltungsrätin in B behauptet, kann es sich nicht auf den Grundsatz berufen, dass der Steuerpflichtige die Beweislast für einen Sitzwechsel trägt, da es ja selber auch einen solchen behauptet. Mithin obliegt ihm hierfür die Beweislast. Die Pflichtige ist demgegenüber dafür beweispflichtig, dass der Sitz in E massgebend ist.

c) Massgebend ist nach dem Gesagten das Kriterium des Orts der Führung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung. Die Tätigkeit der Pflichtigen bestand darin, Grossgrundstücke vornehmlich im nahen Ausland zu vermitteln. Die Geschäftsleitungstätigkeit lässt sich nur schwer von

der eigentlichen Geschäftstätigkeit abgrenzen; sie dürfte wohl in den Entscheiden gelegen haben über die Kriterien, nach welchen nach Objekten und Käufern gesucht wurde, über das Wirkungsgebiet, über die einzusetzenden Mittel, über die allfällige Anstellung von Personal sowie die Vertragsbedingungen, zu welchen die Pflichtigen bereit war, tätig zu werden.

Träger dieser Aktivitäten war in erster Linie F als Hauptaktionär und Präsident des Verwaltungsrats. Nach Sachdarstellung der Pflichtigen handelt es sich bei ihm um einen Immobilienfachmann, der einzig über die Kontakte im nahmen Ausland verfügte und für die Pflichtige die Geschäfte akquirierte, verhandelte und abschloss. Er allein verfügte über Einzelzeichnungsbefugnis. Seine in B wohnhafte Ehefrau war Vizepräsidentin des Verwaltungsrats mit Kollektivunterschrift zu zweien. Nach der Sachdarstellung der Pflichtigen gingen ihre Aufgaben nicht über administrative Arbeiten hinaus. Demnach war sie für die Weiterleitung von Nachrichten und Korrespondenzen an ihren Ehemann oder allenfalls für die Protokollführung bei Geschäften im Ausland bzw. der Generalversammlungen und Verwaltungsratssitzungen zuständig. Der ebenfalls im Handelsregister als kollektivzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrats verzeichnete L war nach Sachdarstellung der Pflichtigen von F lediglich mandatiert worden und durfte einzig auf dessen Anweisungen handeln. Dies wird dadurch untermauert, dass er auch für die Steuervertreterin tätig war, und deshalb wohl bloss treuhänderisch auftrat. Weitere Angestellte hatte die Pflichtige nicht. Diesen Ausführungen wird vom kantonalen Steueramt nicht widersprochen, weshalb darauf abzustellen ist.

F hatte 2006 unbestritten seinen Wohnsitz in Luxemburg und hielt sich meistens im Ausland auf. Erst ab der Steuerperiode 2008 beansprucht das kantonale Steueramt die Steuerhoheit über ihn; diesbezüglich ist ein (paralleles) Rechtsmittelverfahren hängig.

d) Stellt man auf das massgebende Kriterium des Orts der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung ab, so ergibt sich, dass diese sich mit Sicherheit nicht in E abgespielt hat:

aa) Gemäss Mietvertrag vom ... 2006 besteht das Mietobjekt am ... 5 in E aus einem Büro mit Mitbenützung von Infrastrukturräumen und Sitzungszimmer. Der Mietzins beträgt Fr. 500.- monatlich. Vermieterin ist die M AG, E, welche 2006 von densel-

ben Personen wie die Steuervertreterin der Pflichtigen geleitet wurde. Gemäss den Abklärungen des Revisors vom 28. Juni 2010 zerfällt die Liegenschaft in E in zwei Adressen 5a und 5b. Das Gebäude ist Bestandteil einer kleinen Ferienwohnungs-Siedlung, die als "N" (Eingangsschild) bezeichnet wird. Das Haus 5a und 5b umfasst insgesamt 24 Wohnungen, dabei fanden sich Klingel-Schilder nur von drei Firmen, darunter der Vermieterin, nicht aber der Pflichtigen.

Gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen hierzu in der Auflageantwort vom 30. März 2012 erbrachte sie ihre Dienstleistungen gegenüber Kunden (Vermittlung und Begutachtung von Immobilien) im Ausland, weshalb rund 90% der Arbeitszeit der Pflichtigen dort angefallen sei. Der Gedanke zum Umzug in eine Bergregion sei einer Affinität des Ehepaars zum Wandern entsprungen. Insbesondere strategische Gedanken für das Geschäft, aber auch Ideensammlungen und Konzeptansätze etc. würden oft beim Wandern diskutiert und anschliessend im Büro auf dem Computer konkretisiert. Der Pflichtigen sei ein Büroraum zugeordnet worden, auch wenn dies explizit im Mietvertrag nicht aufgeführt wurde. In der grosszügigen Überbauung hätten 40 Firmen ihre Büros. Der Umstand, dass die Siedlung als Wohnsiedlung erscheine, sei ohne Belang, da in einem Bergdorf wie E starke Auflagen der Baubehörde in Bezug auf die Erscheinung der Gebäude bestünden. Ein Firmenschild sei nicht angebracht worden, da kein Kundenverkehr stattfinde. Am Sitz würden strategische Gedanken gefasst und die strategischen Sitzungen (Generalversammlungen, Verwaltungsratssitzungen) abgehalten. Umzugskosten seien keine angefallen, da das frühere Büro in D bereits eingerichtet gemietet worden sei. Gewisse Büroutensilien seien neu privat gekauft worden. Teile der Infrastruktur befänden sich in K.

bb) Gestützt auf diese Umstände erscheint aber der Sitz in E in der Tat als rein formell:

Eine örtliche Aufteilung der Aktivitäten des Hauptaktionärs und Präsidenten des Verwaltungsrats auf verschiedene Orte ist bereits im Ansatz realitätsfremd; es ist davon auszugehen, dass die operativ wichtigen Entscheide laufend dort getroffen wurden, wo er sich jeweils gerade aufhielt und von wo aus er seinen geschäftlichen Tätigkeiten nachging. Eine Zuweisung des Orts der tatsächlichen Geschäftsführung muss demnach dorthin erfolgen. Nachdem er sich 2006 unbestritten in K aufhielt und dort ansässig war, muss demnach auch der Schwerpunkt seiner Aktivitäten und damit der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung dort angesiedelt werden. Vor diesem Hinter-

grund sind die Ausführungen der Pflichtigen, man habe jeweils in E beim Wandern strategische Gedanken für das Geschäft diskutiert und anschliessend im Büro auf dem Computer konkretisiert, konstruiert und unglaublich. Nach den vorhandenen Hinweisen ist vielmehr davon auszugehen, dass wohl in E ein Büroraum gemietet wurde, sich dort aber keine Geschäftstätigkeit abgespielt hat. Darauf deutet insbesondere auch hin, dass man es unstreitig nicht einmal für nötig befunden hat, entsprechende Türschilder anzubringen, und dass die Post in ein Postfach ging. Auch die Feststellung des kantonalen Steueramts, dass Anrufe auf die Telefonnummer gemäss Telefonbucheintrag an einen Telefon-Dienstleistungsanbieter gingen, welcher diese an Kunden weiterleitete, bestätigt die Annahme, dass die Adresse in E lediglich formelle Bedeutung hatte.

Als Ergebnis ist damit festzuhalten, dass ab Ende 2006 der statutarische Sitz in E lediglich formell, der tatsächliche Sitz hingegen am Wohnort des Hauptaktionärs und Präsidenten des Verwaltungsrats in K lag.

cc) Das kantonale Steueramt siedelt indessen den Ort der tatsächlichen Leitung bei der Vizepräsidentin an. Ihre Tätigkeit reicht nach dem Gesagten aber nicht aus, um die Annahme eines tatsächlichen Sitzes zu begründen. Untergeordnete Tätigkeiten vermögen zudem keinen eigenen Anknüpfungspunkt für eine hiesige Steuerhoheit zu begründen, wenn der Ort der tatsächlichen Leitung im Ausland liegt.

dd) Gestützt auf diese Erwägungen unterliegt somit die Pflichtige 2006 ab Sitzverlegung per ... 2006 nicht mehr der Steuerhoheit des Kantons Zürich.

e) Streitig ist ferner die Steuerhoheit über die Pflichtige vom 1.1.2007 - 31.12.2011, welche das kantonale Steueramt mit Vorentscheid vom 12. September 2012 beansprucht hat. Es begründet dies mit den bereits im Zusammenhang mit der Steuerhoheit 2006 vorgebrachten Argumenten.

aa) Nach dem Gesagten hängt der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen entscheidend vom Aufenthaltsort des Hauptaktionärs ab. Da sich 2007 an den Verhältnissen im Vergleich zu Ende 2006 nichts geändert hat, gelten die vorstehend gemachten Ausführungen auch für dieses Jahr. Insbesondere fällt in Betracht, dass das kantonale Steueramt für 2007 nicht die Steuerhoheit über F beansprucht.

Dies führt dazu, dass auch hier die Voraussetzungen für die Beanspruchung der Steuerhoheit über die Pflichtige nicht gegeben sind.

bb) Indessen hat das kantonale Steueramt mit Vorentscheid ebenfalls vom 12. September 2012 die Steuerhoheit über F vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2011 beansprucht mit der Begründung, dass er sich ab dieser Steuerperiode am Wohnort der Ehefrau aufgehalten habe. F hat diesen Vorentscheid angefochten, worüber im Verfahren 1 DB.2014.39/1 ST.2014/48 ebenfalls am heutigen Tag entschieden worden ist. Dabei kommt das Rekursgericht zum Schluss, dass die Steuerhoheit kraft Wohnsitz im Kanton Zürich für die Steuerperioden 2008 und 2009 zu bestätigen ist, während das Verfahren in Bezug auf die Steuerperioden 2010 und 2011 an das kantonale Steueramt zur weiteren Untersuchung zurückzuweisen ist.

Damit liegen aber für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2008 und 2009 geänderte Verhältnisse vor. Mit der Ansässigkeit von F ist auch von einer tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen im Kanton Zürich auszugehen. Das kantonale Steueramt hat damit für diese Steuerperioden die Steuerhoheit zu Recht beansprucht.

Für die Steuerperioden 2010 und 2011 hingegen sind die Verhältnisse nicht liquid. Diesbezüglich ist es erforderlich, das Ergebnis der Untersuchung mit Bezug auf den Wohnsitz von F abzuwarten und dann neu zu entscheiden. Dies rechtfertigt es, den steueramtlichen Vorentscheid diesbezüglich aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3. Streitig ist mit Bezug auf die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 die Bildung einer Rückstellung für Prozessrisiken von Fr. 250'000.-.

a) Verlegt eine juristische Person während der Steuerperiode ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung von einem Kanton in einen anderen, so ist sie in den beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig. Veranlagungsbehörde ist diejenige des Kantons des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung am Ende der Steuerperiode (Art. 22 Abs. 1 StHG; Grundsatz der Einheit der Steuerperiode). Der Gewinn und das Kapital werden zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeschieden (Abs. 3). Bei Wechsel der unbeschränkten Steuer-

pflicht bedeutet dies, dass der in der fraglichen Steuerperiode erzielte Gewinn bzw. das steuerbare Kapital zwischen dem Weg- und Zuzugskanton in der Regel pro rata temporis ausgeteilt wird. Die Ermächtigung des Sitzkantons am Ende der Periode zur Vornahme der Einschätzung nimmt dem Wegzugskanton aber nicht das Recht, ebenfalls die Einschätzung für die Periode vorzunehmen und hierzu die erforderlichen Untersuchungen durchzuführen (vgl. Ziff. 22 des Kreisschreibens der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001 zur Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis; Botschaft des Bundesrats zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis vom 24. Mai 2000, S. 3908, www.admin.ch).

Mit Mitteilung vom 4. Februar 2010 hat das kantonale Steueramt H die Ausscheidung vorgenommen. Darin hat es die vorliegend streitige Rückstellung nicht aufgerechnet. Nach dem Gesagten ist indessen das kantonale Steueramt Zürich nicht daran gebunden, sondern steht es ihm frei, Korrekturen vorzunehmen.

b) Gemäss § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG bildet der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags Ausgangspunkt für die Bestimmung des steuerbaren Reingewinns. Das Steuergesetz verweist damit ausdrücklich auf den handelsrechtlichen Erfolgsausweis. Aus dieser expliziten Anknüpfung wird der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz abgeleitet. Dieses sogenannte Massgeblichkeitsprinzip gilt jedoch nur dann, wenn der Erfolgsausweis nicht unter Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts zustande kam und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz; BGr, 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1; BGr, 13. September 2011, 2C_515/2010; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 7 StG).

Rückstellungen sind neu in Art. 960e Abs. 3 OR (in der Fassung vom 23. Dezember 2011, in Kraft seit 1. Januar 2013) definiert, welcher aber für das vorliegende Jahr 2006 noch nicht zur Anwendung gelangt. Nach früherer Praxis und Rechtsprechung werden Rückstellungen gebildet für Verluste oder für Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe noch unbestimmt sind (BGr, 15. Januar 2013, 2C_787/2012, 2C_788/2012, mit zahlreichen Hinweisen, auch zum Folgenden). Sie müssen gemäss Art. 669 Abs. 1 OR insbesondere

vorgenommen werden, um ungewisse Verpflichtungen oder um drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu decken. Ungewisse Verpflichtungen sind solche, deren Bestand noch fraglich oder bei denen Höhe und Zeitpunkt der Fälligkeit noch unklar ist; mit der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften wird nach dem Imparitätsprinzip eine Verschlechterung im laufenden Geschäftsjahr berücksichtigt. Es ist aber nicht zulässig, eine Pauschalrückstellung für drohende Verluste aus allgemeinem Unternehmerrisiko zu bilden, weil damit eine fiktive Verpflichtung in die Bilanz aufgenommen würde.

Für die Beurteilung, ob eine verbuchte Rückstellung bzw. Wertberichtigung im Einzelfall geschäftsmässig begründet ist, sind grundsätzlich die Verhältnisse am Bilanzstichtag massgebend (Art. 958 Abs. 1 i.V.m. Art. 960 Abs. 2 OR, in der bis am 31. Dezember 2012 geltenden Fassung). Indessen können alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in der Jahresrechnung verwendet werden, sofern dadurch Verhältnisse des Bilanzstichtags offenkundig werden (Karl Käfer, in: Berner Kommentar, 1981, Art. 960 N 328 f, auch zum Folgenden; RB 1986 Nr. 41). Die Entscheidung darüber, ob ein nachträgliches Ereignis rückwirkend den Abschluss per Bilanzstichtag beeinflusst, hängt von der am Bilanzstichtag bestehenden Datenlage und den damit verknüpften Auswirkungen auf die künftigen Ereignisse ab. Das nachträgliche Ereignis ist zu berücksichtigen, wenn und soweit die Verhältnisse am Bilanzstichtag adäquate Ursache dafür waren.

Tatsachen, die Rückstellungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (RB 1975 Nr. 55). Dieser ist gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zu Grunde liegenden Tatsachen mitzuwirken (vgl. RB 1987 Nr. 35).

c) aa) Gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen steht die streitige Rückstellung im Zusammenhang mit einem Engagement bei der O AG in den Jahren 2003 und 2004. Diese beabsichtigte, im nahen Ausland eine Altersresidenz zu erstellen. Die Pflichtige nahm durch F Einsitz in deren Verwaltungsrat. Für dessen Tätigkeiten wurde sie von der O AG entschädigt, darunter ein Vermittlungshonorar von Fr. 500'000.- für ein Grundstück sowie Entschädigungen für Verwaltungsrats-/Managementstätigkeit von insgesamt rund Fr. 350'000.-. Die Pflichtige hat alle diese Beträge als Ertrag verbucht. Die für das Bauprojekt benötigten Darlehen von Dritten wurden durch eine Bürgschaft der P abgesichert. Das Projekt kam indessen nicht zur Ausführung, worauf

ein Anleger erfolglos einen Forderungsprozess gegen die O AG führte. Mit Schreiben vom 23. Januar 2007 forderte er darauf die P auf, ihrer Bürgschaftsgarantie nachzukommen. Im folgenden Forderungsprozess gegen die P trat F als Nebenintervenient auf. Der Sachverhalt geht in den Grundzügen aus dem Entscheid BGr, 4. Februar 2010, 4A_423/2009 hervor, worin die P zur Bezahlung der Bürgschaftssumme verpflichtet wurde, sowie aus einem Zirkulationsbeschluss des Kassationsgerichts vom 29. Juni 2009 in derselben Streitsache.

Die Pflichtige begründet die Rückstellung damit, dass bei dieser Situation damit habe gerechnet werden müssen, dass zivilrechtliche Ansprüche gegen sie selbst geltend gemacht würden und sie das Vermittlungshonorar von Fr. 500'000.- sowie die Entschädigungen für Verwaltungsrats-/Managementstätigkeit von insgesamt rund Fr. 350'000.- wieder zurückzahlen müsse.

bb) Entscheidend ist bei dieser Sachlage, ob am Bilanzstichtag 31. Dezember 2006 mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Rückleistung der Kommissionen bzw. Verwaltungsrathonorare hat gerechnet werden müssen, wobei bis zur Erstellung der Bilanz eingetretene Tatsachen zu berücksichtigen sind, soweit sie die Umstände am Bilanzstichtag lediglich weiter erhellen. Wann der Jahresabschluss 2006 erstellt wurde, geht aus den Akten nicht hervor, da er nicht datiert (und auch nicht unterzeichnet) wurde, indessen wurde er zusammen mit der am 4. Dezember 2007 datierten Steuererklärung eingereicht, weshalb er spätestens zu diesem Zeitpunkt erstellt wurde.

Unstreitig ist, dass die einer allfälligen Rückleistung zugrunde liegenden Handlungen bereits in den Jahren 2003/4 erfolgt waren; indessen ist unklar, ob per 31. Dezember 2006 ernsthaft mit einer entsprechenden Klage zu rechnen war. Hierzu ist vorab festzuhalten, dass gegen die Pflichtige selber nie eine Forderungsklage eingereicht wurde; nicht einmal ein an sie adressiertes Schreiben, in welchem gegen sie konkrete Rückforderungsansprüche gestellt wurden, ist aktenkundig. Mithin wurde sie bisher nie schriftlich um Rückzahlung angegangen.

Aber auch aus den weiteren Umständen ergeben sich keine klaren Hinweise, dass gegen sie begründete Ansprüche gestellt worden sind. Zwar trifft es zu, dass zwischen Anleger, O AG und P bereits 2006 rechtliche Auseinandersetzungen im Gang waren. Gemäss dem von der Pflichtigen vorgelegten Artikel aus dem Tages-Anzeiger wurden die Anleger von der O AG im Herbst 2006 darüber informiert, dass sich die

Realisierung des Projekt verzögere, weshalb die Ausfallbürgschaft zum Tragen komme. Gleichzeitig seien die O AG-Aktien an die P übertragen worden und seien die Verwaltungsräte zurückgetreten. Aus dem allein ergibt sich indessen kein Anhaltspunkt für eine drohende Rückleistung von Kommissionen und Honoraren durch die Pflichtige, war sie doch in diese Auseinandersetzungen nicht direkt, d.h. im eigenen Namen, involviert.

Die Pflichtige macht weiter geltend, dass die P im November 2006 sich mit dem Argument geweigert habe, ihre Bürgschaftsverpflichtung zu erfüllen, dass die Honorare für Vermittlungen zu hoch gewesen seien, und sie die Rückführung von Kommissionen und ähnlichen Bezügen seitens der Verantwortlichen in das Vermögen der O AG verlangt habe. Als Beweis legt sie einen Brief der P an die Darlehensgeber vor. Indessen verweist sie sogar darauf, dass sie nicht Adressatin des Schreibens war. Ob gegen sie ernsthaft solche Forderungen gestellt wurden, ist mit dem Schreiben nicht bewiesen. Zudem werden im Schreiben der P mit keinem Wort rechtliche Schritte gegen die Pflichtige angedroht; vielmehr stellte die P darin zwei Lösungsvorschläge für die Entschädigung der Investoren zur Diskussion und formulierte Bedingungen, darunter die "Rückführung von Kommissionen und ähnlichen Bezügen seitens der Verantwortlichen in das Vermögen der O AG (...), insbesondere, wenn sich solche generell oder im Einzelnen und im Verhältnis zur erbrachten Gegenleistung als nicht gerechtfertigt erweisen sollten. (...) nicht honoriert werden sollten dagegen Entgelte an Verwaltungsräte, Vermittlung von Investoren, etc.". Das Aufstellen von Bedingungen durch den Bürgen vor Erfüllung seiner Bürgschaftsverpflichtung vermag für sich allein noch keinen Rückstellungsbedarf zu begründen.

Weiter liegt bei den Akten eine "Aktivitätenliste" vom 19. Oktober 2006 auf Briefpapier der O AG. Gemäss dieser sei im Zusammenhang mit "Anzahlungen ETW's" als "Vorschlag" die "Rückführung Verkaufskomm. ETW" diskutiert worden. Unklar ist, was unter ETW zu verstehen ist. Selbst wenn damit die von der Pflichtigen vereinbarten Leistungen gemeint waren, sind aus dem Papier keinerlei nachteilige Folgen zu Lasten der Pflichtigen ersichtlich, geht doch daraus nicht hervor, was konkret beschlossen wurde. Die Pflichtige macht weiter geltend, es seien mündliche Drohungen auf Haftung und strafrechtliche Verfolgung bereits Mitte 2006 ausgesprochen worden (R-act. 15 S. 6). Solche – zudem nur mündlich vorgetragene – Äusserungen allein reichen indessen nicht aus, um eine Rückzahlung als ernsthaft erscheinen zu lassen. Hierzu ist vielmehr zu verlangen, dass die Drohungen auch mit einer rechtlichen

Grundlage unterlegt werden und dadurch ein gewisser Druck auf Bezahlung besteht. Solche Umstände hat die Pflichtige indessen nicht dargetan.

2007 führte ein Anleger gegen die P im Zusammenhang mit der Bürgschaftsgarantie einen Prozess, welcher mit Klage vor dem Handelsgericht Zürich vom ... 2007 eingeleitet wurde. Die P verkündete am ... 2007 F den Streit, worauf dieser am ... 2008 als Nebenintervenient auf der Seite der P in den Prozess eintrat. Auch in diesem Zusammenhang sind aber keine Folgen für die Pflichtige ersichtlich, wurde doch der Streit eben gerade nicht ihr verkündet. Damit ist aber nicht erkennbar, inwiefern die Nebenintervention von F persönlich die Pflichtige betroffen haben soll. Sie selbst war am Prozess nicht beteiligt.

Schliesslich verweist die Pflichtige auf das gegen F eingeleitete Strafverfahren. Hierzu liegt ein Einvernahmeprotokoll vom ... 2012 vor. Gemäss diesem wird F beschuldigt, als Vertreter der O AG in Zusammenarbeit mit Vertretern der P in der Zeit von Dezember 2003 bis November 2005 zum Nachteil von mehreren Darlehensgebern insgesamt über EUR 6 Mio. unter Vorspiegelung falscher Tatsachen erhältlich gemacht zu haben, um so in den Besitz von angeblichen Versicherungsprämien bzw. Kommissionen zu gelangen. Daraus lässt sich aber noch kein Rückstellungsbedarf per 31. Dezember 2006 der Pflichtigen begründen. Über den Zeitpunkt der Einleitung des Strafverfahrens macht die Pflichtige zwar keine Angaben; gemäss dem Tages-Anzeiger wurde nach Anzeige wegen Verdachts auf Betrug Ende September 2007 ein entsprechendes Strafverfahren eröffnet; indessen war F – soweit aus dem Artikel erkennbar – damals noch nicht betroffen, aber dafür der andere Verwaltungsrat. Damit stellte die Einleitung des Strafverfahrens ein nachträgliches Ereignis dar und muss von vornherein ausser Acht bleiben.

d) Somit ist die getroffene Rückstellung geschäftsmässig nicht begründet und hat die Vorinstanz diese zu Recht aufgerechnet. Dies führt für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 zu folgender Einschätzung:

| | Total | E (OW) | D (ZH) |
|-------------|-------|--------|--------|
| Anzahl Tage | 365 | 80 | 285 |
| | 100% | 21,9% | 78,1% |
| Kapital | Fr. | Fr. | Fr. |

| | | | |
|------------|-------------|-----------|-------------|
| | 1'284'928.- | 281'399.- | 1'003'528.- |
| gerundet | 1'284'000.- | 281'000.- | 1'003'000.- |
| Reingewinn | | | |
| | 266'409.- | 58'343.- | 208'065.- |
| gerundet | 266'400.- | 58'300.- | 208'000.- |

4. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Bei diesem im Ergebnis ausgeglichenem Verfahrensausgang sind die Kosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und steht der Pflichtigen keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG).

Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid 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 [BGG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.

- a) Es wird festgestellt, dass die Rekurrentin für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 ab dem 13. Oktober 2006 sowie für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 der Steuerhoheit des Kantons Zürich nicht unterliegt.
- b) Für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 (steuerbar bis 12. Oktober 2006) wird sie mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 208'000.- (Gewinnsteuer-

satz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1'003'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75‰) eingeschätzt.

- c) Mit Bezug auf die Beanspruchung der Steuerhoheit für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2008 und 1.1. - 31.12.2009 wird der Rekurs abgewiesen.

- d) Mit Bezug auf die Beanspruchung der Steuerhoheit für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2010 und 1.1. - 31.12.2011 wird der Einspracheentscheid vom 21. Januar 2014 aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]