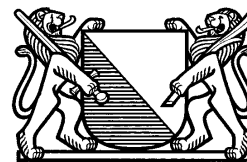


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2014.5

Entscheid

26. Juni 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

A AG,

vertreten durch RA Dr.iur. B,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2010 sowie 1.1. - 31.12.2011

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) ist eine 100% Tochter der C AG. Die C AG wird von D, wohnhaft in E/AG, beherrscht, ebenso die F-AG, E. Die Pflichtige bezweckt gemäss Handelsregister den An- und Verkauf von G aller Art und hatte ihren statutarischen Sitz zunächst in H/ZH, seit dem ... Mai 2011 in I/OW. Sie vertreibt als Franchisenehmerin die Marke "J" in Ladenlokalen in K, H und im Einkaufszentrum L. In K ist die Pflichtige Untermieterin der F AG und in L umgekehrt deren Vermieterin. Für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2010 deklarierte sie einen Reingewinn von Fr. 82'100.- und ein Eigenkapital von Fr. 2'652'000.- sowie für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 in der im Kanton Obwalden eingereichten Steuererklärung einen Reingewinn von Fr. 118'100.- und ein Eigenkapital von Fr. 2'670'000.-.

Das kantonale Steueramt führte am 15./16. Januar 2013 eine Buchprüfung der Geschäftsjahre 2010 und 2011 durch. Mit Auflage vom 18. Februar 2013 verlangte der steueramtliche Bücherrevisor u.a. die Mietverträge in K und L, Angaben über den Ort der tatsächlichen Verwaltung 2011 und den Nachweis der Sitzverlegung nach I. Die Pflichtige reagierte trotz Mahnung vom 26. März 2013 nicht. Der Revisor erstattete am 29. Mai 2013 seinen Bericht. Darin kam er zum Schluss, dass die verbuchten Mietzinse für die Objekte in K und L nicht nachgewiesen seien und dem Drittvergleich nicht standhielten. Weiter erachtete er den neuen statutarischen Sitz in I als reine Domiziladresse und hielt am Sitz in H fest. Am 26. Juni 2013 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern folgendermassen ein:

Steuerperiode		Fr.
1.1. - 31.12.2010	steuerbarer Reingewinn	158'700.-
	steuerbares Eigenkapital	726'000.-
1.1. - 31.12.2011	steuerbarer Reingewinn	231'300.-
	steuerbares Eigenkapital	190'000.-

Entsprechend den Feststellungen des steueramtlichen Revisors schätzte er gestützt auf § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sowohl den Mietaufwand in K als auch den Mietertrag in L nach pflichtgemässen Ermessen. Daraus ergab sich bei der Steuerperiode 1.1. – 31.12.2010 eine Kürzung des verbuchten Aufwands um Fr. 118'267.- und umkehrt einen um Fr. 46'166.- geringeren Mietertrag von der F AG, sowie bei der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 eine Aufwandskürzung von

Fr. 199'062.- und einen um Fr. 40'698.- geringeren Mietertrag. Bei der interkantonalen Ausscheidung zwischen den Kantonen Zürich und Aargau beanspruchte der Steuerkommissär in beiden Steuerperioden einen Vorausanteil von 20% des Reingewinns zugunsten des Sitzkantons Zürich. Eine Ausscheidung zugunsten des formellen Sitzes im Kanton Obwalden für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 lehnte er ab, da die Verlegung der tatsächlichen Verwaltung nicht nachgewiesen worden sei.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 26. Juli 2013 Einsprache erheben und beantragen, auf die Korrekturen zu verzichten. Die Mietzinse seien jeweils auf 16% des Umsatzes angesetzt worden. Dieser Prozentsatz sei ursprünglich modellhaft berechnet worden und sei angemessen. Darin seien die Miete, Betriebskosten, Werbekosten und Strom enthalten. Weiter räumte die Pflichtige ein, dass der neue statutarische Sitz in I rein formell sei. Indessen treffe es nicht zu, dass 2011 der Sitz in H gelegen habe, da dort keine Aktivitäten der Geschäftsleitung stattgefunden hätten; der Mittelpunkt der tatsächlichen Verwaltung habe sich vielmehr in E befunden, wo der geschäftsleitende Hauptaktionär der C seinen Wohnsitz habe.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 29. November 2013 ab.

C. Am 24. Dezember 2013 erhob die Pflichtige durch ihren neu bestellten Steuervertreter Rekurs und beantragte, sie für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2010, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 101'400.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 726'000.- sowie für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 85'800.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 190'000.- einzuschätzen; eventualiter sei der Fall an die Vorinstanz zur Neueinschätzung zurückzuweisen. Ferner beantragte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Voraussetzungen für die Vornahme einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen seien nicht erfüllt gewesen. Die Bedingungen der Untermietverträge seien anlässlich der Revision mit dem Buchprüfer besprochen worden, sodass keine Unklarheit mehr bestanden habe. Das Kantonale Steueramt habe die Höhe der Schätzungen nicht begründet. Schriftliche Mietverträge der Pflichtigen mit der F AG gebe es nicht. Buchungsdifferenzen zwischen der F AG und ihr seien auf die unterschiedliche Art der Verbuchung des Mietzinses zurückzuführen. Eine genauere Analyse ergäbe aber, dass die Mietzinse aus Untermiete jeweils

den den unabhängigen Vermietern bezahlten Mietzinsen entsprochen hätten. Die Vereinbarungen erwiesen sich damit als marktgerecht. Mit Bezug auf den Sitz 2011 sei der statutarische Sitz nicht massgebend, weshalb auf den Ort der Geschäftsführung abzustellen sei. Die operative Geschäftsführung werde durch D wahrgenommen, welcher hierzu an seinem Wohnort in E ein Büro eingerichtet habe; in den Filialen stehe ihm kein solches zur Verfügung. Auch die beiden anderen Verwaltungsratsmitglieder hätten dort ihren Wohnsitz.

Das kantonale Steueramt schloss am 4. Februar 2014 auf Abweisung des Rekurses. Die geschäftsmässige Begründetheit der Aufteilung der Mietzinsen sei nicht nachgewiesen. Selbst bei einer teilweisen Gutheissung seien die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen, da sie allfällige Beweismittel erst mit dem Rekurs eingereicht habe. Die Pflichtige hielt mit Replik vom 14. Februar 2014 an ihren Anträgen fest.

Mit Verfügung vom 10. März 2014 führte das Steuerrekursgericht eine Untersuchung durch mit Bezug auf den Sitz der Pflichtigen im Jahr 2011. Diese antwortete am 30. April 2014. Das kantonale Steueramt verzichtete am 14. Mai 2014 auf Stellungnahme.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft berechnet sich nach § 64 Abs. 1 StG aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung (Ziff. 1), erhöht um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie u.a. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Ziff. 2 lit. e).

Geschäftsmässig begründet und damit gestützt auf § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG vom erzielten Gewinn absetzbar 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 zu-

mutbar ist. Indessen 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 (Kuhn/Brülisauer in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 24 N 56 ff. StHG).

Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt worden wären. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1 S. 607; BGr, 1. September 2009, 2C_265/ 2009 E. 2.1, je mit Hinweisen). Beim hierzu erforderlichen Drittvergleich (so genannter Grundsatz des "dealing at arm's length") wird bei Vermögensgegenständen auf den Verkehrswert und bei Dienstleistungen auf deren Marktwert abgestellt (BGr, 23. Juli 2003, 2A.602/2002 E. 2, und BGr, 22. Mai 2003, 2A.590/2002 E. 2.2). Bei verbundenen Unternehmen hat diese Beurteilung vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Gesellschaft aus zu erfolgen (Brülisauer/Poltera, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, N 96 f. zu Art. 58 DBG). Eine Beurteilung vom Konzern aus, dem die steuerpflichtige juristische Person angehört, ist nicht zugänglich; auch Rechtsgeschäfte zwischen Konzerngesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln wie sie bei aussenstehenden Dritten gelten würden (ASA 65, 51, 57).

b) Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (§ 132 Abs. 1 StG). Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 135 Abs. 1 und 2 StG). Erfüllt ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht oder können die Steuerfaktoren mangels

zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss § 139 Abs. 2 Satz 1 StG eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor.

c) Nach den Feststellungen des steueramtlichen Revisors wurde im Zusammenhang mit den beiden Untermietverhältnissen jeweils eine Umsatzmiete von 16% inkl. MWSt verbucht. Das hierfür verwendete Verrechnungskonto enthielt folgende Positionen:

	2010	2011
	Fr.	Fr.
K (Aufwand)		
Mietaufwand	147'638.-	248'095.-
Anteil Heizung/Betriebskosten	20'755.-	33'526.-
Anteil Werbekosten	25'894.-	43'584.-
Anteil Strom	<u>4'900.-</u>	<u>10'058.-</u>
Total	199'187.-	335'263.-
L (Ertrag)		
Mietertrag	60'811.-	53'601.-
Anteil Heizung/Betriebskosten	9'921.-	8'739.-
Anteil Werbekosten	2'729.-	2'742.-
Anteil Strom	<u>4'292.-</u>	<u>3'462.-</u>
Total	77'753.-	68'544.-

Mit Auflage vom 18. Februar 2013 verlangte der Revisor mit Bezug auf die Untermietverhältnisse in K und L die jeweiligen Verträge bzw. die Angabe der vereinbarten Konditionen (Aufteilung Mietfläche etc.) sowie substantiierte Erklärungen bzw. Nachweise zu den aufgeführten Leistungen "Miete/Nko/Werbekosten/Strom". Nachdem die Pflichtige weder auf die Auflage noch auf die nachfolgende Mahnung vom 26. März 2013 reagiert hatte, bestand mit Bezug auf diese Positionen eine Unklarheit über ihre vertragliche Grundlagen als auch die Parameter für deren Berechnung. Für das kantonale Steueramt war damit die geschäftsmässige Begründetheit des Mietaufwands nicht überprüfbar und damit letztlich offen. Konnte aber der relevante Sachverhalt nicht geklärt werden, waren die Voraussetzungen für die Vornahme einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen erfüllt.

d) aa) 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. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 140 N 75 f. StG, mit Hinweisen). Unter Umständen treffen den Steuerpflichtigen deshalb höhere Anforderungen an seine Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden. Nur unter diesen Bedingungen ist der Unrichtigkeitsnachweis formell gehörig angetreten, und lebt die amtliche Untersuchungspflicht wieder auf. Erweist sich der Sachverhalt nach Abschluss einer daraufhin durchgeführten Untersuchung aber weiterhin als gänzlich oder teilweise ungewiss, so hat es bei der Ermessensveranlagung sein bewenden (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 21 N 28).

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

bb) Mit der Einsprache verwies die Pflichtige auf anlässlich der Steuerrevision abgegebene Unterlagen, die allerdings nicht aktenkundig sind. Darin führten sie aus,

der Prozentsatz von 16% sei ursprünglich modellhaft berechnet und zur Minimierung des administrativen Aufwands pauschal angewendet worden. Massgebend seien die Anzahl Quadratmeter, welche von der Pflichtigen bzw. der F AG jeweils gegenseitig in den gemieteten Räumen genutzt würden. Auf Beiblättern wurden die Mietberechnungen aufgeschlüsselt dargestellt sowie gestützt auf die jeweils benutzten Flächen aufgegliedert. Ferner wurde festgehalten, dass die Verträge zwischen der Pflichtigen und der F AG nur mündlich abgeschlossen worden seien.

aaa) Indessen fehlten mit Bezug auf das Mietverhältnis in K die verlangten Nachweise über die Basis der einzelnen weiterverrechneten Positionen. Die Rechnung der F AG genügt hierzu nicht, da ohne Kenntnis der Belege der Vermieterin die geschäftsmässige Begründetheit der verrechneten Beträge nicht überprüft werden kann. Die vorgelegten Belege aus dem Jahr 2013 vermögen diese nicht zu ersetzen. Weiter erwies sich die Sachdarstellung der Pflichtigen zur geschäftsmässigen Begründung des Ansatzes von 16% des Umsatzes als widersprüchlich, indem sie versuchte, dies mit der Flächenaufteilung zu erklären. Wie sich aus ihren Ausführungen ergibt, resultiert nämlich bei einer flächenmässigen Verlegung der Kosten eine nicht unerhebliche Differenz (2010: K Fr. 16'543.-, L Fr. 3'851.-; 2011: K Fr. 55'637.-, L Fr. 12'467.-). Damit wurde die Auflage in diesen Punkten nicht erfüllt und bestand damit weiterhin eine Unklarheit im Sachverhalt.

Weiter war die Pflichtige nach wie vor nicht in der Lage, die Mietverträge zwischen ihr und der F AG einzureichen, da diese nur mündlich abgeschlossen worden seien. Obligationenrechtlich bestehen keine Formvorschriften bei Mietverträgen; indessen führt der Verzicht auf die Schriftform dazu, dass der Beweis bezüglich des Vertragsinhalts nicht geführt werden kann. Insbesondere bleiben damit die vertraglichen Abmachungen über die Aufteilung der Mietflächen im Dunkeln. Die Pflichtige hat zwar die genannten Aufstellungen geliefert, doch vermögen diese die vertragliche Grundlagen nicht zu ersetzen. Ihr kann wohl damit in diesem Punkt keine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten vorgeworfen werden; indessen besteht eine Unklarheit im Sachverhalt, welche auch im Einspracheverfahren anhielt und die Pflichtige zu verantworten hat.

bbb) Anzufügen ist allerdings, dass die weiteren im Einspracheentscheid angeführten Beanstandungen sich nicht halten lassen:

Das kantonale Steueramt rügt, dass mit Bezug auf K der Haupt-Mietvertrag zwischen der Eigentümerschaft und der F AG nicht eingereicht worden sei. Dieser ist indessen mit der Auflage vom 18. Februar 2013 gar nicht verlangt worden, weshalb dessen Nichtvorlage der Pflichtigen nicht entgegen gehalten werden kann. Weiter beanstandet das kantonale Steueramt, die eingereichten Kontoauszüge der F AG stünden im Widerspruch zur Jahresrechnung der Pflichtigen, da der verbuchte Mietertrag nicht den verbuchten Aufwänden der Pflichtigen entspräche. So sei z.B. 2011 (recte: 2010) im Konto ... der F AG ein Mietertrag von Fr. 137'209.- verbucht (Buchung vom 31. Dezember 2010), während der betreffende Mietaufwand ohne Nebenkosten bei der Pflichtigen Fr. 147'638.- betragen habe. Diese Diskrepanz erklärt sich aber ohne Weiteres durch die Mehrwertsteuer, da diese im verbuchten Mietertrag bei der F AG offenkundig nicht enthalten ist, während die Werte gemäss Revisionsbericht mit Mehrwertsteuer zu verstehen sind (Revisionsbericht sowie Rechnung F AG; Fr. 137'209.- +7,6% = Fr. 147'637.-).

cc) Mit dem Rekurs hat die Pflichtige zur Höhe der Mietzinsen in K und L nähere Ausführungen gemacht. Demnach sei je eine Beteiligung von 16% am Umsatz der Untermieterin vereinbart worden. Im Mietzins eingeschlossen seien alle Neben- und Betriebskosten, die Kosten der Mitbenützung des Parkplatzes sowie die Kosten an der gemeinsamen Werbung des Managements für das betreffende Einkaufszentrum. Die Vereinbarungen hätten zum Ziel gehabt, die anteiligen Selbstkosten der jeweiligen Hauptmieterin zu decken. Weiter hat die Pflichtige den Hauptmietvertrag K eingereicht. Indessen fehlen weiterhin die diesbezüglichen Belege über die Rechnungsstellung durch die Eigentümerin. Letztlich bleibt damit weiterhin unklar, was die Grundlage der weiterverrechneten Aufwendungen war.

dd) Damit haben die Ermessenseinschätzungen weiterhin Bestand und unterliegen nur noch in Bezug auf ihre Höhe einer Überprüfung, welche auf offensichtliche Unrichtigkeit beschränkt ist. Letztere ist zudem von der Pflichtigen nachzuweisen.

e) Es erscheint als naheliegend, für die Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit des Aufwands vorab auf die Höhe der von den Eigentümern der betreffenden Einkaufszentren in Rechnung gestellten Beträgen abzustellen. Danach stellt sich allerdings die Frage, wie hoch der geschäftsmässig begründete Kostenanteil der Pflichtigen daran ist. Nachdem sie und die F AG jeweils die gemieteten Ladenflächen unter sich aufteilen, kann der getroffenen Regelung die geschäftsmässige Begründetheit

nicht abgesprochen werden, soweit sie zu einer gleichmässigen Belastung beider führt. Als Vergleichsmassstab bietet sich in erster Linie tatsächlich der jeweilige Umsatz an, wird doch – wie sich im Folgenden ergibt – in allen Hauptmietverhältnissen für die Bestimmung der Miete in der einen oder anderen Form jeweils ebenfalls auf diesen abgestellt.

aa) K

Grundlage ist der Mietvertrag vom ... Juni/... Dezember 2006 zwischen der O AG und der F AG. Darin vereinbarten die Parteien als Mietzins einen Anteil am jährlichen Nettoumsatz (exkl. Mehrwertsteuer) der letzteren von 7%; inbegriffen Umsatz aus Untervermietung (Ziff. 5.1). Zudem wurde ein umsatzunabhängiger Mindestmietzins von Fr. 311'065.- vereinbart (ab Februar 2011 Fr. 405'338.- bzw. ab August 2011 Fr. 410'478.-; Ziff. 5). Gemäss Ziff. 8 des Mietvertrags werden eine Reihe von aufgelisteten Neben- und Gemeinschaftskosten aufgrund der effektiven Aufwendungen abgerechnet. Weiter hat sich die F AG an einer Interessengemeinschaft für das Shopping-Center zu beteiligen und die betreffenden Beiträge zu leisten (Ziff. 16 des Vertrags); die entsprechenden Kosten werden als Kosten für Marketing akonto bezogen (Ziff. 8 des Vertrags). Belege der O AG über die in Rechnung gestellten Beträge hat die Pflichtige wie bereits erwähnt nicht vorgelegt. Aus den vorhandenen Akten ergibt sich folgendes:

2010

- F AG Konto Nr. ... Miete: Auf diesem ist keine Miete an O AG vermerkt, hingegen Beträge von insgesamt Fr. 369'867.- an die P AG, welche offenbar die Verwaltung für die Eigentümerin besorgte. Eine Annäherungsrechnung gestützt auf die Umsätze der F AG sowie der Pflichtigen von total Fr. 2'200'350.- (= Fr. 1'043'422.- + Fr. 1'156'928.-) ergibt einen Mietzins von Fr. 154'025.- (7% von Fr. 2'200'350.-; Werte exkl. MWSt). Da dieser Betrag unter dem mit der O AG vereinbarten Minimalmietzins von Fr. 311'065.- liegt, ist Letzterer einzusetzen.
- F AG Konto Nr. ... Strom/Heizung/Reinigung: Aus diesem geht allerdings nicht hervor, welche Kosten im Zusammenhang mit der Filiale K angefallen sind.
- F AG Konto Nr. ... Werbung: Werbebeitrag Fr. 49'066.-.

Auf der Grundlage der so bekannten Zahlen ergeben sich mit hoher Sicherheit angefallene und zu verteilende Kosten von mindestens Fr. 360'131.- (= Fr. 49'066.- +

Fr. 311'065.-), was einem Anteil am Gesamtumsatz der F und der Pflichtigen (Fr. 2'200'350.-) von rund 16,4% entspricht; hinzu kommt noch ein Anteil für die erwähnten Nebenkosten. Damit erscheint aber die erfolgte pauschale Weiterverrechnung von nur 16% des Umsatzes an die Pflichtigen ohne weiteres als geschäftsmässig begründet, für sie sogar als vorteilhaft.

2011

- F AG Konto Nr. ... Miete: Diese enthält Mietzahlungen an die P AG von Fr. 401'674.-. Eine Kontrollrechnung gestützt auf die Umsätze der F AG (Fr. 692'821.-) sowie der Pflichtigen (Fr. 1'941'759.-) ergibt einen umsatzabhängigen Mietzins von Fr. 184'421.- (7% von Fr. 2'634'580.-). Gemäss dem revidierten Mietvertrag betrug die Mindestmiete ab ... Februar 2011 Fr. 405'338.50 bzw. gemäss Nachtrag vom ... August 2011 ab dem ... Oktober 2011 Fr. 410'478.-. Der im Konto ausgewiesene Mietzins kann damit übernommen werden.
- F AG Konto Nr. ... Strom/Heizung/Reinigung: Hier hat die Pflichtige die entsprechenden Nebenkosten markiert, welche zudem durch eine Abrechnung für das zweite Quartal 2013 gestützt werden. Auch wenn damit kein strikter Nachweis vorliegt, erscheinen die Kosten von Fr. 46'720.- als plausibel.
- F AG Konto Nr. ... Werbung: Werbebeitrag Fr. 52'014.-.

Demnach sind der F AG Kosten im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis von mindestens Fr. 500'398.- erwachsen. Dieser Aufwand beträgt 19% des Gesamtumsatzes von Fr. 2'634'580.- (Werte exkl. MWSt). Vor diesem Hintergrund erscheint die Weiterverrechnung im Umfang von 16% des Umsatzes der Pflichtigen wiederum für diese als vorteilhaft und damit als geschäftsmässig begründet.

bb) L

Gemäss Mietvertrag zwischen der Pflichtigen und der Zentrum L betrug der Mietzins ab 2010 Fr. 146'772.-. Die Mietkosten beliefen sich 2010 auf insgesamt Fr. 199'278.- (exkl. MWSt). 2010 betrug der Umsatz der F AG bzw. der Pflichtigen Fr. 451'632.- bzw. Fr. 924'044.-. Gemessen am Gesamtumsatz von Fr. 1'375'676.- machten der Mietzins sowie die mit dem Mietverhältnis zusammenhängenden Kosten daher rund 14,5% aus. 2011 erzielte die F AG einen Umsatz von Fr. 397'947.- und die Pflichtige von Fr. 899'818.-, insgesamt somit Fr. 1'297'765.-. Die Mietkosten von Fr. 197'096.- betrug demnach 15,2% des Gesamtumsatzes. Damit erscheint aber

auch der von der F AG zu bezahlende Kostenanteil zum Ansatz von 16% des Umsatzes als den Verhältnissen angemessen und besteht auch hier keine Veranlassung für eine Korrektur.

cc) Das kantonale Steueramt begründet die Aufrechnung in erster Linie damit, dass im Mietvertrag mit dem Einkaufszentrum Q eine Umsatzmiete von 6,5% vereinbart wurde, und übernimmt diesen Wert als Drittvergleich (Revisionsbericht S. 11). Es verkennt damit bezüglich des Mietobjekts in K indessen, dass die von der Hauptvermieterin in Rechnung gestellten Beträge eben gerade nicht auf der Umsatzmiete beruhen, sondern dass die höheren fixen Mindestmieten zu Anwendung gelangen, welche an den Umsätzen der Pflichtigen und der F AG gemessen erheblich höher liegen als 6,5%. Beim Einkaufszentrum Q war demgegenüber die Umsatzmiete höher als die Mindestmiete. Die Umsatzmiete im Einkaufszentrum Q erweist sich damit hinsichtlich der Miete in K als untaugliche Vergleichsgrundlage. Die von der Pflichtigen gewählte Lösung führt demgegenüber zu einer gleichmässigen Kostenverteilung und ist damit geschäftlich gerechtfertigt. Insgesamt erweisen sich damit die Einschätzungen als zu hoch und sind zu korrigieren. Dies führt zur Gutheissung des Rekurses in diesem Punkt. Bezüglich der Miete in L stellt sich die Frage nach der Geschäftsmässigkeit der von der F AG bezahlten Miete angesichts des Umstands, dass die F AG mit 16% ihres Umsatzes mehr bezahlt als die Gesamtmiete am Gesamtumsatz ausmacht, ohnehin nicht und fährt die Pflichtige damit noch gut.

2. a) Nach einem feststehenden Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts sind bei interkantonalen Unternehmungen stets der Gesamtgewinn und das Gesamtkapital nach Quoten auf die Betriebstättekantone und den Hauptsitzkanton aufzuteilen (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 26 N 3 mit Hinweisen). Die den einzelnen Kantonen zustehenden Quoten können aufgrund der Buchhaltungen der einzelnen Betriebsstätten (direkte Methode) oder aufgrund von Hilfskriterien (indirekte Methode), d.h. nach Massgabe äusserer betrieblicher Merkmale wie Umsatz, Erwerbsfaktoren etc., bestimmt werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verdient die direkt-quotenmässige Ermittlung aufgrund der Buchhaltungsergebnisse grundsätzlich den Vorzug. Sie setzt aber voraus, dass für die Betriebsstätten getrennte Buchhaltungen vorliegen und sich in der Betriebsstätte ein vollständiger Handels- oder Fabrikationsbetrieb mit weitgehender Selbständigkeit und

einer eigenen örtlichen Geschäftsleitung befindet (BGr, 31. August 2004, StE 2005 A 24.44.3 Nr. 1 = StR 2005, 107).

Die Grundregel der Gewinnausscheidung nach Hilfsfaktoren geht dahin, den Gesamtgewinn der Unternehmung nach der Bedeutung, welche den einzelnen Betriebsstätten (inkl. Hauptsitz) für die Erzielung dieses Gewinns zukommt, auf die Betriebsstätten (inkl. Hauptsitz) aufzuteilen (Höhn/Mäusli, § 26 N 23; BGE 93 I 422 = Pra 57 Nr. 25 = StR 1968, 273). Bei Handels- und Dienstleistungsunternehmen dient der in den Betriebsstätten und am Hauptsitz erzielte Umsatz als Schlüssel für die Ermittlung der Gewinnsteuerquoten (Höhn/Mäusli, § 26 N 35). Dies kann indessen zu einem Ergebnis führen, welches der Tätigkeit der Zentraleitung und deren Einfluss auf das Geschäftsergebnis zu wenig Rechnung trägt, indem die für den Hauptsitz rechnerisch ermittelte Quote, gemessen an dessen Bedeutung für das Gesamtunternehmen, zu niedrig ausfällt. Das trifft namentlich bei der (indirekten) Aufteilung nach Umsätzen zu, weniger dagegen bei der Ausscheidung nach Erwerbsfaktoren. In diesen Fällen ist der Bedeutung des Hauptsitzes nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung durch Zuweisung eines Vorausanteils (Präzipiums) am Gewinn an den Hauptsitz Rechnung zu tragen. Der Vorausanteil ist somit "ein Korrekturfaktor, der dazu bestimmt ist, einen Ausgleich zu schaffen, wo besondere Verhältnisse bei der ordentlichen Ausscheidung nicht genügend zur Geltung kommen" (Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Systematische Entscheidungssammlung, § 8, II C, 6 Nr. 27). Zu den zentralen Funktionen, welche mit dem Vorausanteil berücksichtigt werden sollen, gehören nicht nur leitende und koordinierende Tätigkeiten des Sitzes, sondern ebenso weitere zentrale Unternehmensfunktionen wie beispielsweise Wareneinkauf, zentraler Rechtsdienst und zentrale Datenverarbeitung (Teuscher/Lobsiger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 31 N 5). Die Höhe des Vorausanteils ist eine Ermessenfrage. In der Regel wird er auf 10 bis 20% festgesetzt, wobei bei Handelsunternehmen 20% die Regel sind (Höhn/Mäusli, § 26 N 31b und 38, Teuscher/Lobsiger, § 31 N 36).

b) Die Pflichtige führte keine Betriebstättebuchhaltungen, weshalb das kantonale Steueramt zu Recht gestützt auf das Hilfskriterium Umsatz eine Ausscheidung nach der indirekten Methode vorgenommen hat. Damit stellt sich die Frage eines Vorausanteils für den Hauptsitz. Die Pflichtige hatte bis zum ... Mai 2011 ihren statutarischen Sitz in H. Die Parteien sind sich einig, dass die per diesen Stichtag erfolgte Sitzverlegung nach I rein formell war und keinen neuen Gesellschaftssitz begründete. Das

kantonale Steueramt hat deshalb auch für 2011 den Sitz in H beansprucht und dem Kanton Zürich einen Vorausanteil zugewiesen. Die Pflichtige macht dagegen geltend, für die Steuerperiode 2011 sei auf den faktischen Sitz abzustellen, welcher sich am Wohnsitz ihres Geschäftsführers in E befunden habe, weshalb der Vorausanteil dem Kanton Aargau zuzuweisen sei.

aa) Die steuerrechtliche Zugehörigkeit bestimmt sich vorab nach dem Ort des Sitzes, sofern er nicht nur formeller Natur ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 7 StG). Im letzteren Fall (so genanntes Briefkastendomizil) ist auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen. Dieser 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 ff.).

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 der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 4. Dezember 2003, 2A.321/2003 E. 3.1 = ASA 75 S. 294; Athanas/Giglio in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 50 N 12 ff. DBG). 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 vorge-

nommen werden, auf verschiedene Orte entfallen und die Gesellschaft nicht über feste Einrichtungen und Personal verfügt (Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 4, IB Nr. 11 sowie Heilinger/Maute, StR 2008, 757).

bb) Nach Sachdarstellung der Pflichtigen wird die Geschäftsführung durch D allein wahrgenommen. Diesem stehe hierzu an seinem Wohnort in E eine Büroinfrastruktur zur Verfügung. Die gesamte Planung, Entscheidungsfindung und Ausführung der unternehmerischen Entscheide finde dort statt. Auch die anderen Mitglieder des Verwaltungsrats hätten ihren Wohnsitz in E. In H verfüge die Pflichtige demgegenüber über keine Büros; einzig die Buchhaltung werde durch einen beauftragten Treuhänder in H erledigt. Auf Auflage erklärte die Pflichtige mit Eingabe vom 30. April 2014, D nehme folgende Aufgaben wahr: Verarbeitung der Tagesabrechnungen, Vorbereitung der Buchhaltungsunterlagen, Anfertigung der Umsatzstatistiken, Kontrolle der Post- und Bankkonti, Auslösung von Zahlungen, Personalwesen (Ausarbeitung Arbeitsverträge, Führung der Personaldossiers), Erarbeitung und Kontrolle von Umbauprojekten. Er suche die einzelnen Filialen im Durchschnitt zweimal pro Woche auf, wobei er sich jeweils rund 1 ½ Stunden dort aufhalte. Die Leitung der Filialen erfolge durch Filialeiterinnen. Die Bestimmung des Sortiments und die laufende Assortierung der Ware erfolge automatisch datengesteuert über das von der Franchisegeberin J AG zur Verfügung gestellte Kassensystem. Die R werde durch diese erstellt, ebenso die Präsentation der Ware. Die F AG habe in E zwei grosse Räume in einer Scheune von 164,43 m² gemietet, welche diese als Büro, zur Warenanlieferung und als Zwischenlager nutze; diese würden von der Pflichtigen zur Hälfte mitbenützt. D habe einzig dort einen festen Arbeitsplatz. Dort würden auch die wichtigsten Geschäftsunterlagen abgelegt. Die Dauerverträge der Rekurrentin erschöpften sich im Franchisevertrag mit der J AG.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich zunächst, dass die Geschäftsführung in der Person von D konzentriert ist, woraus zu schliessen ist, dass sie dort örtlich verankert ist, wo er üblicherweise tätig ist. Nach dem vorgelegten Mietvertrag verfügt die Pflichtige im Q in H über keine Büroflächen (nur Verkaufsraum und Lagerraum). Mit Bezug auf die Filiale im Einkaufszentrum in L geht die Art der gemieteten Flächen aus den vorgelegten Nachträgen zum Mietvertrag nicht unmittelbar hervor; indessen zeigen die Planskizzen und Fotos keine Büroräume. Fehlt es damit bereits an den örtlichen Voraussetzungen in den genannten Filialen, so spricht dies bereits gegen die Annahme, dass die tatsächliche Geschäftsführung im Kanton Zürich erfolgt ist. Demgegen-

über kann als erwiesen gelten, dass dem Geschäftsführer die von der F AG gemieteten Lagerräumen zur Mitbenutzung zur Verfügung stehen, und dass dort eine Büroinfrastruktur besteht. Es erscheint als naheliegend, dass er in diesen Räumen, welche zudem nahe an seinem Wohnort liegen, auch die administrativen Aufgaben für die Pflichtige erledigte. Dies spricht dafür, dass der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung sich effektiv in E befand.

cc) Mit Bezug auf die Höhe des Vorausanteils fällt indessen in Betracht, dass ein Grossteil der Aufgaben, welche üblicherweise am Hauptsitz wahrgenommen werden und den Vorausanteil rechtfertigen, aufgrund der grossen Abhängigkeit der Pflichtigen von der J AG und den resultierenden automatisierten Abläufen gar nicht anfallen. Dies betrifft insbesondere die Auswahl des Sortiments, den Wareneinkauf und Präsentation. Weiter hält sich der Geschäftsführer jeweils zweimal pro Woche rund 1 ½ Stunden in den Filialen auf. Mithin ist der Umfang der verbleibenden Geschäftsführungsaufgaben, welche in E wahrgenommen werden müssen, geringer als sonst üblich. Dies rechtfertigt es, den Vorausanteil zu kürzen und auf 10% festzusetzen.

c) Mit Bezug auf die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2010 ist die Pflichtige demnach antragsgemäss einzuschätzen. Für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 ergibt sich folgende Einschätzung:

	ZH	AG	OW	Gesamt
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Ertragsausscheidung nach Umsatz	3'295'791.-	1'941'759.-	0.-	5'237'550.-
	62,93%	37,07%	0%	100%
Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung				118'144.-
Aufrechnung Managementfee (nicht streitig)				<u>52'375.-</u>
Reingewinn				170'519.-
- Vorausanteil 10%		17'052.-		- 17'052.-
Rest nach Quoten	<u>96'576.-</u>	<u>56'891.-</u>	0.-	<u>153'467.-</u>
steuerbarer Reingewinn	96'576.-	73'943.-	0.-	170'519.-
gerundet	96'500.-	73'900.-		170'500.-

3. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist aufgrund ihres weit überwiegenden Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern wie folgt eingeschätzt:

Steuerperiode		Reingewinn	Satz	Eigenkapital	Satz
		Fr.	%	Fr.	‰
1.1. - 31.12.2010	steuerbar	101'400.-	8,0	726'000.-	0,75
1.1. - 31.12.2011	steuerbar	96'500.-	8,0	190'000.-	0,75.

[...]