

BGer 9C_570/2024 vom 29. April 2025

Bundesgericht, 2025-04-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_570_2024

FR: TF 9C_570/2024 du 29 avril 2025

IT: TF 9C_570/2024 del 29 aprile 2025

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Dieser Entscheid hat die Veranlagungszuständigkeit des Kantons Zürich zum Gegenstand (sog. Steuerdomizilentscheid). Unabhängig davon, ob Steuerdomizilentscheide als Vor- oder als Endentscheide zu betrachten sind, ist die Beschwerde dagegen bzw. gegen den betreffenden Entscheid der oberen kantonalen Instanz zulässig, weil es um die Zuständigkeit des betroffenen Kantons geht (Urteil 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 1.1 mit diversen Hinweisen, zur Publikation vorgesehen).

Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG (SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

E. 1.2

Anzumerken ist, dass Feststellungsbegehren unzulässig sind, wenn ein Leistungsbegehren möglich ist (vgl. zur grundsätzlichen Subsidiarität von Feststellungsbegehren gegenüber Leistungsbegehren im bundesgerichtlichen Verfahren: BGE 141 II 113 E. 1.7; 137 II 199 E. 6.5; 126 II 300 E. 2c; Urteil 9C_625/2023 vom 19. Februar 2025 E. 1.4, zur Publikation vorgesehen). Da das schutzwürdige Interesse (im Sinne der Aberkennung der Steuerhoheit des Kantons Zürich) bereits mit der Aufhebung des angefochtenen Urteils genügend gewahrt werden kann, erübrigt sich eine entsprechende Feststellung. Insoweit erweist sich das Ersuchen der Beschwerdeführerin als zulässig (vgl. BGE 126 II 300 E. 2c).

Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Die Bindung an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) gelten grundsätzlich auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung. Ausgenommen davon sind jedoch Tatsachen und Beweismittel, die der Kanton vorbringt, dessen Veranlagung bereits rechtskräftig ist, oder die durch solche Vorbringen veranlasst werden. Insoweit kommt das Bundesgericht nicht umhin, den Sachverhalt frei zu prüfen, und ist auch das Novenverbot zu relativieren (BGE 139 II 373 E. 1.7 mit Hinweisen; Urteil 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 2.2 mit Hinweisen, zur Publikation vorgesehen).

E. 2.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2, in: StE 2023 B 44.13.7 Nr. 37; 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33 , aber in: StE 2017 B 44.11 Nr. 15). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 150 II 346 E. 1.5 ; 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 3.1

Streitgegenstand bildet die Frage, ob die Vorinstanz harmonisiertes kantonales Steuerrecht und damit Bundesrecht verletzte, indem sie davon ausging, die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin habe in den Steuerperioden 2017 bis 2022 im Kanton Zürich stattgefunden, sodass die Gesellschaft auf Grund persönlicher Zugehörigkeit der zürcherischen Steuerpflicht unterliege. Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, die effektive Leitung und Geschäftsführung sei, wie in den Vorjahren, von ihrem im Kanton Zug gelegenen statutarischen Sitz aus erfolgt, weshalb der relevante steuerrechtliche Anknüpfungspunkt dort anzusiedeln sei.

E. 3.2

Juristische Personen sind nach harmonisiertem kantonalem Steuerrecht (vgl. § 55 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]; ferner Art. 20 Abs. 1 StHG und § 51 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 [StG/ZG; BGS 632.1]) einem Kanton gegenüber persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet dieses Kantons befindet.

E. 3.2.1

Nach der Praxis liegt die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person am Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die

Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat. Die so verstandene tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person ist abzugrenzen von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt.

Massgebend ist somit zusammenfassend die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; findet sie an mehreren Orten statt, ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung entscheidend (BGE 150 II 321 E. 3.2; Urteile 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 4.1 mit Hinweisen, zur Publikation vorgesehen; 2C_1086/2012 / 2C_1087/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2, in: StE 2013 B 11.1 Nr. 24; 2C_667/2008 vom 4. März 2009 E. 2.2).

E. 3.2.2

Das Bundesgericht hat vor diesem Hintergrund unlängst in einem zur Amtlichen Publikation bestimmten Urteil (9C_73/2024 vom 26. Februar 2025) weitere grundlegende Fragen geklärt. Es hat festgehalten, aus den konkreten Umständen des Einzelfalls könne sich zwar ergeben, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide einer juristischen Person zumindest schwergewichtig am Wohnsitz ihres Geschäftsführers getroffen worden seien, sodass sich die Annahme der tatsächlichen Verwaltung an diesem Ort als begründet erweisen könne. Das bedeute jedoch nicht, dass der Wohnsitz des Geschäftsführers gewissermassen ein subsidiäres Steuerdomizil der juristischen Person begründe, wenn nicht bestimmbar sei, wo ihre Unternehmensentscheide schwergewichtig getroffen und ihre Geschäfte schwergewichtig geführt worden seien. Denn Anknüpfungspunkte für die persönliche Zugehörigkeit und die unbeschränkte Steuerpflicht einer juristischen Person seien nach harmonisiertem Steuerrecht allein der Sitz und der Ort der tatsächlichen Verwaltung. Könne unter Würdigung der gesamten Umstände nicht mit dem erforderlichen Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit festgestellt werden, dass an einem bestimmten Ort schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen und die Geschäfte geführt worden seien, könne die juristische Person an diesem Ort nicht ihre tatsächliche Verwaltung haben; eine unbeschränkte Steuerpflicht ausserhalb des Sitzkantons scheidet in diesem Fall aus (E. 4.5.1; vgl. auch Urteil 9C_504/2024 vom 19. März 2025 E. 7.1).

E. 3.2.3

Anzumerken ist, dass die Geschäftsführung bei Holdinggesellschaften, jedenfalls denjenigen im "klassischen" Sinne, in der Regel weniger umfangreich ausfällt und in geringerem Masse gegen aussen in Erscheinung tritt als die eines Handels- oder Fabrikationsunternehmens, das naturgemäss mehr "operatives" Handeln erfordert. Vielmehr beschränkt sich die betreffende betriebliche Tätigkeit auf die Verwaltung der Beteiligungen, d.h. im Wesentlichen auf die Aufbewahrung und den gelegentlichen An- und Verkauf von Wertschriften, die Buchführung, das Inkasso der Erträge und die Beschlussfassung über den Gewinn (vgl. so schon Urteil des Bundesgerichts i.S. A. S.A. vom 21. Oktober 1964 E. 2 mit Hinweisen, in: ASA 34 [1965/66] S. 309 ff., insb. 312). Die relevanten Handlungen bestimmen sich nach dem Gesellschaftszweck; wenn dieser zur Hauptsache vermögensverwaltende oder administrative Verrichtungen umfasst, ist der Ort deren Ausübung massgeblich (Oesterhelt/Schreiber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und

Gemeinden [StHG], 4. Aufl. 2022, N. 29 zu Art. 20 StHG). Entscheidend ist also, ob diejenigen Tätigkeiten, die in ihrer Gesamtheit der Erreichung des Gesellschaftszwecks dienen, am zivilrechtlichen Sitz oder an einem anderen Ort vorgenommen werden (BGE 50 I 100 E. 2 ; 45 I 190 E. 3 und 4; Urteile P.1457/1984 vom 5. September 1985 E. 3, in: StE 1986 A 24.22 Nr. 2, und A. S.A. vom 21. Oktober 1964 E. 2 mit Hinweisen, in: ASA 34 [1965/66] S. 312).

Inwieweit diese Aussagen im Lichte der aktuellen Wirtschafts- und Arbeitsformen gegebenenfalls weiterzuentwickeln sind, braucht vorliegend nicht vertieft zu werden.

E. 3.3.1

Die Verteilung der (objektiven) Beweislast erfolgt nach ständiger Rechtsprechung auch im Steuerrecht sinngemäss nach Art. 8 ZGB (BGE 150 II 321 E. 3.6.1; 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2). Die Frage nach der objektiven Beweislast stellt sich allerdings erst, wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der untersuchungspflichtigen Steuerbehörde beweislos bleibt (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 147 II 209 E. 5.1.3). In der Regel gilt der statutarische Sitz einer Gesellschaft auf Grund des Handelsregistereintrags als erwiesen und kann in erster Linie der entsprechende Sitzkanton die Steuerhoheit beanspruchen. Denn im Einklang mit dem Zivilrecht ist zu vermuten, dass die Statuten jenen Ort als Sitz bezeichnen, von dem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird, sich also der Schwerpunkt der Geschäftsführung befindet.

Macht ein anderer Kanton oder die juristische Person selber geltend, der Ort der tatsächlichen Verwaltung - und damit die persönliche steuerrechtliche Zugehörigkeit - befinde sich an einem bestimmten Ort in diesem anderen Kanton, sind die entsprechenden Umstände mit dem Beweisgrad der überwiegenden Wahrscheinlichkeit darzutun. Gelingt dieser Beweis nicht, trägt der Kanton resp. die juristische Person die Konsequenzen der Beweislosigkeit (BGE 150 II 321 E. 3.6.4; Urteil 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 4.2 und 4.5.3, zur Publikation vorgesehen).

E. 3.3.2

Die Steuerbehörden tragen also grundsätzlich für sämtliche relevanten Tatsachen - mithin auch für solche, die sich zugunsten der steuerpflichtigen Person auswirken - die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person gegenüber, und zwar auch dann, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerdomizilentscheid trifft (BGE 148 II 285 E. 3.1.1 mit zahlreichen Hinweisen). Verletzt die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

E. 4

Die Vorinstanz hat im Wesentlichen erwogen, bei der Beschwerdeführerin handle es sich um eine Holdinggesellschaft, die im fraglichen Zeitraum mit A.H._____ durch einen in W._____ und damit im Kanton Zürich wohnhaften Verwaltungsrat beherrscht worden sei. Ihre Anteile seien zu 100 % von der I._____ AG in U._____ gehalten worden und sie sei ihrerseits zu 100 % an der in V._____ domizilierten F._____ AG beteiligt gewesen, einer operativ tätigen (Immobilien-) Gesellschaft, welche Beteiligung per

1. April 2019 jedoch ebenfalls auf die I. _____ AG übertragen worden sei. Bei den beiden letztgenannten Unternehmen habe ebenfalls A.H. _____ als Verwaltungsratsmitglied mit Einzelzeichnungsberechtigung fungiert, bei der I. _____ AG als Präsident (und Alleinaktionär) neben seiner damaligen, auch in W. _____ wohnenden Ehefrau B.H. _____. Diese Verknüpfung (en) in Bezug auf die in den jeweiligen Verwaltungsräten befindliche (n) Person (en) wie auch der Umstand, dass die Beschwerdeführerin, da unstrittig über keine Beteiligungen mehr verfügend, nicht als klassische Holdinggesellschaft bezeichnet werden könne und unklar sei, worin ihre geschäftlichen Tätigkeiten tatsächlich bestünden, hätten zunächst, im Sinne von "Verdachtsmomenten", die Eröffnung eines Steuerhoheitsverfahrens durch den Beschwerdegegner zur Überprüfung des Orts der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin gerechtfertigt. Dies werde zusätzlich unterstrichen durch die Tatsache, dass der Gesellschaftszweck der Beschwerdeführerin ("... den Bau und die Bewirtschaftung von Immobilien sowie den Erwerb und Verkauf von Immobilien") durchaus auch eine operative Tätigkeit zulasse, wie sie die im Kanton Zürich angesiedelte F. _____ AG verfolge ("Die Gesellschaft bezweckt den Erwerb, die Überbauung, die Verwaltung und Verkauf von Immobilien..."). Der von Seiten der Beschwerdeführerin geäußerte Vorwurf einer gezielten "fishing expedition" bzw. einer verbotenen Beweisausforschung sei deshalb entkräftet.

Wie das Verwaltungsgericht im Weiteren festhält, hätten die Vorinstanzen vor diesem Hintergrund mit Blick auf den für die steuerliche Zugehörigkeit massgebenden Ort der tatsächlichen Verwaltung resp. Geschäftsleitung den Wohn- und Arbeitsorten des einzigen Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin besonderes Gewicht beimessen dürfen. Die Verflechtung der Firmen und das Zusammenlaufen der Fäden beim (damals) einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsrat sowohl der Beschwerdeführerin als auch der operativ tätigen F. _____ AG, A.H. _____, hätten die Wahrscheinlichkeit bezüglich einer im Kanton Zürich gelegenen tatsächlichen Verwaltung verstärkt. Zudem sei aus den vom Beschwerdegegner bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug eingeforderten Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin kein dortiger Mietaufwand, nicht einmal eine Domizilgebühr hervorgegangen. Daraus lasse sich zulässigerweise der Schluss ziehen, dass die Beschwerdeführerin, die Derartiges denn auch nicht benenne, weder über Geschäftsräumlichkeiten noch angestelltes Personal an ihrem statutarischen Sitz verfüge. Gleiches gelte überdies für die Gemeinde V. _____, wo die F. _____ AG domiziliert sei. Anzuführen sei ferner, dass die durch Verwaltungsräte von Holdinggesellschaften zu fällenden Unternehmensentscheide, wie beispielsweise das Beibehalten oder Abstossen von Beteiligungen, gerade nicht ortsgebunden seien, weshalb es, sofern keine anderweitigen konkreten geographischen Anknüpfungspunkte dem entgegenstünden, nahe liege, die Geschäftsführung schwergewichtig am Wohnsitz der jeweiligen Verwaltungsratsmitglieder festzumachen. Der Vorinstanz sei deshalb beizupflichten, dass der durch den Beschwerdegegner festgestellte Ort der tatsächlichen Verwaltung am (damaligen) Wohnsitz von A.H. _____ im zürcherischen W. _____ als überwiegend wahrscheinlich einzustufen und der Hauptbeweis in diesem Sinne gelungen sei. Die Beschwerdeführerin habe es in der Folge nicht vermocht, den Gegenbeweis für den an ihrem zürcherischen Sitz geltend gemachten Ort der tatsächlichen Verwaltung zu erbringen.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin wiederholt vor dem Bundesgericht weitgehend ihre bereits im kantonalen Verfahren vorgebrachten Einwendungen.

E. 5.2

Zum einen moniert sie auch letztinstanzlich eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör, indem das Steuerrekursgericht im Rahmen seiner Entscheidungsfindung die Steuerakten des Kantons Zug beigezogen und dabei u.a. auf ihre sich darunter befindenden Jahresrechnungen abgestellt habe, ohne dass sie im Vorfeld darüber orientiert worden sei. Dies führe zwingend zu einer "Rückweisung des ganzen Verfahrens ins Veranlagungsverfahren".

Dem ist mit der Vorinstanz entgegenzuhalten, dass die Verfahrensbeteiligten in diesem Zusammenhang lediglich über den Beizug neuer entscheidungswesentlicher Akten informiert werden müssen, die sie nicht kennen und auch nicht kennen können (BGE 132 V 387 E. 6.2; 124 II 132 E. 2b; 114 Ia 97 E. 2c). Vorliegend nahm das Steuerrekursgericht hinsichtlich der Frage nach allfälligen im Kanton Zug verbuchten Mietaufwendungen für Geschäftsräumlichkeiten auf die von der Beschwerdeführerin selber verfassten und zuhanden der Steuerbehörden des Kantons Zug eingereichten Jahresabschlüsse Bezug; zum anderen wurde daraus abgeleitet, dass das vom statutarischen Zweck mitumfasste Bauen, Bewirtschaften, Erwerben und Verkaufen von Immobilien wohl im Vordergrund des Tätigkeitsprofils der Beschwerdeführerin gestanden habe. Es handelt sich dabei um Dokumente, deren Inhalt der Beschwerdeführerin bestens bekannt war und die mit Schreiben des Beschwerdegegners vom 24. Oktober 2022 denn auch ausdrücklich angefordert worden waren; deren Beizug war dem Beschwerdegegner gestützt auf die in Art. 39 Abs. 2 StHG verankerte Amtshilfe ausdrücklich gestattet. Zudem hatte die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht die Möglichkeit, sich dazu vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen konnte (vgl. angefochtenes Urteil E. 1.2). Unter dieser Voraussetzung wäre selbst bei einer - hier indessen nicht gegebenen - schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; 136 V 117 E. 4.2.2.2 ; 133 I 201 E. 2.2). Ob die fraglichen Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin überhaupt entscheidungswesentliche Akten in diesem Sinne darstellen, kann bei diesem Ergebnis offen bleiben.

E. 5.3

Sofern sich die Beschwerdeführerin ferner gegen die Einleitung des Steuerhoheitsverfahrens durch den Beschwerdegegner an sich wehrt, ist dem entgegenzuhalten, dass es die von den kantonalen Behörden benannten Anhaltspunkte ohne Weiteres rechtfertigen, ein entsprechendes Prozedere anzuhängen, in dem die Beschwerdeführerin im dargelegten Sinne mitwirkungspflichtig war (E. 3.3.2 hiavor). Von einer "fishing expedition" bzw. einer verbotenen Beweisausforschung kann - mit der Vorinstanz - keine Rede sein.

E. 5.4

Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin erneut vor, dem beweisbelasteten Beschwerdegegner sei es nicht gelungen, mittels nachvollziehbarer Indizien aufzuzeigen, dass sie sich neben ihrer eigentlichen, klassischen Holdingtätigkeit noch im Rahmen anderweitiger Aufgabenbereiche betätigt habe. Zwischen der operativ tätigen F. _____ AG, die ihre Geschäfte von V. _____ aus durch ihre eigenen Organe geführt habe, und ihr als blosser Aktionärin müsse - gerade auch mit Blick auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung - unterschieden werden. Da sie bis anhin nicht im Kanton Zürich steuerpflichtig gewesen sei, obliege die entsprechende Beweislastpflicht (für einen sog. Zuzug) im Übrigen vollumfänglich dem Beschwerdegegner. Anders als bei einem angeblichen Wegzug unterstehe die als steuerpflichtig ins Auge gefasste Person - und damit auch sie - grundsätzlich keiner Mitwirkungspflicht.

E. 5.4.1

Darauf hinzuweisen ist vorab, dass die Frage, ob eine juristische Person ihren Ort der tatsächlichen Verwaltung in einem Kanton hat und deshalb diesem persönlich zugehörig sowie unbeschränkt steuerpflichtig ist, das harmonisierte kantonale Steuerrecht betrifft. Aus Sicht des Kantons, der seinen Steueranspruch auf die tatsächliche Verwaltung stützt, interessiert deshalb allein, ob an einem bestimmten Ort in seinem Kantonsgebiet zumindest schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen werden und die Geschäftsführung besorgt wird (vgl. E. 3.2.1 vorstehend). Ausgangspunkt für die Untersuchung dieser Frage kann namentlich die am betreffenden Ort unterhaltene Infrastruktur und sonstige Substanz sein. Es ist zwar oft sachgerecht, in einem zweiten Schritt auch zu berücksichtigen, ob die juristische Person am Sitz oder an einem dritten Ort ebenfalls Substanz unterhält, weil solche kantonsfremde Substanz ein Indiz dafür sein kann, dass sich die tatsächliche Verwaltung nicht im eigenen Kanton abspielt. Hat der Kanton aber festgestellt, dass an einem bestimmten Ort in seinem Kantonsgebiet zumindest schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen werden und die Geschäftsführung besorgt wird, schadet kantonsfremde Substanz seinem Steueranspruch nach harmonisiertem kantonalem Steuerrecht nicht (so nunmehr ausdrücklich Urteil 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 4.5.2, zur Publikation vorgesehen).

E. 5.4.2

Die Vorinstanz hat mehrere Anhaltspunkte angeführt, die sie zur Überzeugung haben gelangen lassen, die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2017 bis 2022 sei vom damaligen Wohnsitz des Verwaltungsratsmitglieds A.H. _____ in W. _____ aus erfolgt, weshalb der Ort der tatsächlichen Verwaltung im hier verstandenen Sinne dort anzusiedeln sei. Überdies setzte sie sich im angefochtenen Urteil einlässlich mit den hiervor erwähnten Argumenten der Beschwerdeführerin auseinander und zeigte auf, weshalb anhand dieser nicht von einem schlüssig erbrachten Gegenbeweis auszugehen sei.

Das Bundesgericht kann die derart vorgenommene Würdigung nur sehr eingeschränkt überprüfen: Zum einen gelangt für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung, wie kürzlich entschieden, auf Grund der notorischen Beweisschwierigkeiten das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit zur Anwendung (BGE 150 II 321 E. 3.6.4). Zum andern steht es dem Bundesgericht lediglich zu einzuschreiten, wenn sich die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz - unter Vorbehalt von Noven, die der erstveranlagende Kanton vor Bundesgericht einbringt (vgl. E. 2.2 hiervor) - als

offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich erweisen (Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. E. 2.1 und 2.3 hiervor; BGE 150 II 321 E. 3.7; Urteil 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 E. 4.5.3, zur Publikation vorgesehen). Der Kanton Zug hat im vorliegenden Verfahren keine Noven aufgelegt, die eine vertiefte Sachverhaltskontrolle durch das Bundesgericht erforderten. Konkret müsste die vorinstanzliche Beurteilung, mit überwiegender Wahrscheinlichkeit seien die wesentlichen Unternehmensentscheide schwergewichtig im zürcherischen W._____ getroffen worden, daher qualifiziert fehlerhaft sein, bevor das Bundesgericht eingreifen könnte (vgl. auch BGE 150 II 321 E. 3.7). Dies ist hier angesichts der im angefochtenen Urteil genannten Indizien zu verneinen. Eine wie auch immer geartete Anknüpfung an den Kanton Zug ist vorbehältlich des statutarischen Sitzes der Beschwerdeführerin nicht erkennbar und wird auch vom Kanton Zug selber nicht geltend gemacht. Im Gegenteil unterlag auch die in V._____ domizilierte Tochtergesellschaft F._____ AG - als operativ tätiges Immobilienunternehmen - im fraglichen Zeitraum unstrittig der zürcherischen Steuerhoheit.

E. 6.1

Die Vorinstanz konnte somit willkürfrei darauf schliessen, dass die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2017 bis 2022 mit überwiegender Wahrscheinlichkeit von W._____ aus erfolgte. Dabei ist anzumerken, dass die Vorinstanz vorliegend anders als etwa in der im Urteil 9C_547/2023 vom 8. April 2025 zu beurteilenden Konstellation den geographischen Schwerpunkt der Geschäftsführung hinreichend klar am Wohnsitz des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin verortete, diesen also nicht als Rückfallebene im Sinne eines - vor dem Hintergrund der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 3.2.2 hiervor) als unzulässig zu wertenden - subsidiären Steuerdomizils der juristischen Person herangezogen hat. Aus dieser für das Bundesgericht nach dem Gesagten verbindlichen Feststellung resultiert, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung im damaligen Zeitraum im Kanton Zürich befand, der ausserkantonale Sitz also nur formeller Art war, und die Beschwerdeführerin nach harmonisiertem kantonalem Steuerrecht daher einer unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich unterstand.

Das verwaltungsgerichtliche Urteil erweist sich folglich als rechtens; die Beschwerde ist abzuweisen. Kein Raum bleibt nach dem Dargelegten für die eventualiter beantragte Rückweisung der Angelegenheit "in das Veranlagungsverfahren".

E. 6.2

In Bezug auf die rechtskräftige Veranlagung durch den Kanton Zug für die Steuerperiode 2017 hat die Beschwerdeführerin vor Bundesgericht auch sinngemäss keine Anträge gestellt, weshalb es hier nicht möglich ist (vgl. Art. 107 Abs. 1 BGG), die dort schon erfolgte Veranlagung wegen Verstosses gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV ; BGE 150 I 31 E. 4.1; 150 II 321 E. 4.2 ; 148 I 65 E. 3.1) aufzuheben; ebenso entfällt die Anordnung der Rückerstattung zu viel bezahlter Steuern (vgl. etwa Urteil 9C_173/2024 vom 19. Dezember 2024 E. 8.1).

E. 7

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Prozesses der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Der Beschwerdegegner obsiegt in seinem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.