

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00084 vom 28. Mai 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-05-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2024.00084

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00084 du 28 mai 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00084 del 28 maggio 2025

Regeste

Steuerhoheit (1.1.2015-31.12.2019) [Steuerhoheit: In einem Vorentscheid erging bereits ein formell rechtskräftiger Steuerhoheitsentscheid (ab 1.1.2015) durch das Steuerrekursgericht. Strittig ist nun die Bindungswirkung der vorangegangenen Steuerdomizilentscheidungen für die Veranlagung.] Gemäss Bundesgericht sind positive Steuerdomizilentscheide nicht als endgültige, sondern als Vor- oder Zwischenentscheide zu behandeln, die keine materielle Rechtskraft entfalten. Solche Entscheide müssen umgehend angefochten werden, um Unzuständigkeit im Hauptverfahren geltend machen zu können.

Steuerdomizilentscheide einer kantonalen Instanz sind nur in Bezug auf die Zuständigkeit für das Bundesgericht bindend, jedoch nicht in materiellen Rechtsfragen (E.2). Das Bundesgericht stellt klar, dass Steuerdomizilentscheide für zukünftige Steuerperioden keine Rechtskraft entfalten können, da die relevanten Tatsachen noch nicht feststehen. Es wird betont, dass die betroffenen Steuerperioden konkret bezeichnet werden sollten, um Unklarheiten zu vermeiden. Zudem wird festgehalten, dass ein Steuerdomizilentscheid nur für bestimmte Perioden Rechtskraft hat und nicht automatisch für Folgejahre gilt. Das Bundesgericht präzisiert, dass frühere Urteile über Steuerhoheit nicht auf nur ein Steuerjahr beschränkt werden können und dass das Dispositiv eines Entscheids für die Rechtskraft entscheidend ist (E. 3.2). Der Entscheid der Vorinstanz vom 12. Juli 2024, dass die Steuerperioden 2015 bis 2020 Teil des rechtskräftigen Steuerhoheitsentscheids vom 27. Januar 2023 waren, wird als korrekt angesehen, wobei spätere Steuerperioden nicht betroffen sind (E. 3.3). Das Steuerrekursgericht hielt in seiner Eventualbegründung zu Recht fest, dass für die Steuerperioden 2016 bis 2019 keine sachverhaltlichen Änderungen vorlagen, die eine andere Würdigung der Steuerhoheit erforderten. (E. 4). Das Steuerrekursgericht bekräftigte in seinem Entscheid die Steuerhoheit des Kantons Zürich für die Jahre 2015 bis 2019 und bestätigte den rechtskräftigen Steuerhoheitsentscheid. Die Steuerbehörde konnte den steuerrechtlichen Sitz der Pflichtigen in Zürich nachweisen. Die Pflichtige legte keine neuen Beweise vor, um die Steuerhoheit in Frage zu stellen. Auch die Annahme einer Betriebsstätte im Kanton Zug wurde abgelehnt (E. 5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00084 Urteil der 2. Kammer vom 28. Mai 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Ivana Dremptic. In Sachen A AG, vertreten durch C, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch kantonales Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern

1.1.–31.12.2015, 1.1.–31.12.2016, 1.1.–31.12.2017, 1.1.–31.12.2018 und 1.1.–31.12.2019, hat sich ergeben: I. A. Die A AG (nachfolgend: die Pflichtige) steht im Eigentum von D, wohnhaft in E (Kanton F). Er ist einziges Verwaltungsratsmitglied und seit dem 1. Januar 2015 Angestellter der Pflichtigen. Deren statutarischer Sitz befindet sich in G. Nebst weiteren Aktivitäten hat sie Beratungen und Schulung in jeglicher Richtung, die Beratung bei der Suche nach wirtschaftlichen Führungskräften, die Produktion und Durchführung von Veranstaltungen im Kulturbereich, die Übernahme von Vermarktungsmandaten für die Promotion von Kulturveranstaltungen sowie von Vermarktungsaufträgen für die Vermarktung von Lizenzen, die Übernahme von Künstlervermittlungsmandaten und den Handel mit Produkten aller Art, die im Zusammenhang mit den produzierten Veranstaltungen stehen, zum Zweck. Die Pflichtige hält Beteiligungen an der H AG mit statutarischem Sitz in I (Kanton J) und der K AG mit statutarischem Sitz im Gebäude L in der Stadt M. Die K AG hält bzw. hielt ihrerseits Untergesellschaften, darunter die N AG (2021 veräussert), die O AG ■ bis Ende 2014 war D bei der O AG angestellt ■ und die P AG, die ihren statutarischen Sitz auch im Gebäude L in M haben bzw. hatten. B. Am 8. Dezember 2020 teilte das kantonale Steueramt der Pflichtigen mit, im Rahmen einer noch nicht abgeschlossenen Buchprüfung bei nahestehenden Gesellschaften habe sich ergeben, dass ihr statutarischer Sitz nicht dem Sitz der tatsächlichen Verwaltung entspreche. D trete gegen aussen weiterhin als Managing Partner der O AG und der P AG auf und habe im Gebäude L, am Ort dieser nahestehenden Gesellschaften, eine persönliche Assistentin, während die Mietaufwendungen der Pflichtigen vergleichsweise bescheiden seien. Es bestehe die natürliche Vermutung, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen im Gebäude L befinde und der Kanton Zürich berechtigt sei, die unbeschränkte Steuerhoheit zu beanspruchen. Am 3. Juni 2021 fand in den Räumlichkeiten des kantonalen Steueramts eine Besprechung mit D und dem Rechtsvertreter statt. C. Am 1. November 2021 teilte das kantonale Steueramt mit, das Steuerhoheitsverfahren weiterzuführen, und am 12. Mai 2022 erging der Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit des Kantons Zürich und der Stadt M ab dem 1. Januar 2015. Eine dagegen am 15. Juni 2022 erhobene Einsprache wurde am 19. Juli 2022 abgewiesen, wobei in Dispositiv-Ziffer 2 festgehalten wurde, die Steuerhoheit werde ■ gestützt auf § 55 des Steuergesetzes (StG) vom 8. Juni 1997 ■ ab Steuerperiode 2015 (ab 1.1.2015) durch den Kanton Zürich beansprucht. D. Die Pflichtige erhob am 19. August 2022 Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 19. Juli 2022 und beantragte die Feststellung, dass kein Anspruch auf Steuerhoheit des Kantons Zürich und der Stadt M bestehe. Das Steuerrekursgericht wies den Rekurs betreffend Steuerhoheit (ab 1.1.2015) am 27. Januar 2023 ab. Der Entscheid wurde nicht angefochten. E. In der Folge wurden der Pflichtigen Steuererklärungsformulare für die Jahre ab 2015 zugestellt, welche die Pflichtige ausgefüllt dem Steueramt zukommen liess. Mit Begleitschreiben vom 28. Juni 2023 hielt sie zusammengefasst fest, mit dem Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 27. Januar 2023 sei der Bestand ihrer subjektiven Steuerpflicht in Zürich bestätigt bzw. die Steuerhoheit für ein Nebensteuerdomizil begründet worden. Das Hauptsteuerdomizil habe weiterhin in G zu verbleiben. Der Umfang der subjektiven Steuerpflicht werde im Einschätzungsverfahren bestimmt. Am 13. Juli 2023 ergingen für die Steuerperioden 2015 bis 2019 Einschätzungsentscheide mit folgenden steuerbaren Reingewinnen (Steuersatz 8 %) bzw. Eigenkapitalbeträgen (Steuersatz 0,75 ■) im Kanton Zürich: 2015: Reingewinn Fr. ; Eigenkapital Fr. ; 2016: Reingewinn Fr. ; Eigenkapital Fr. ; 2017: Reingewinn Fr. (Beteiligungsabzug 71,898 %); Eigenkapital Fr. ; 2018: Reingewinn Fr.

(Beteiligungsabzug 100 %); Eigenkapital Fr. ; 2019: Reingewinn Fr. (Beteiligungsabzug 32,096 %); Eigenkapital ... F. Gegen diese Entscheide erhob die Pflichtige am 10. August 2023 Einsprache. Sie beantragte deren Aufhebung und Festsetzung des steuerbaren Gewinns und Kapitals wie folgt: 2015: Gewinn Fr. ; Kapital Fr. ; 2016: Gewinn Fr. ; Kapital Fr. ; 2017: Reingewinn Fr. (Beteiligungsabzug 70,822 %); Eigenkapital Fr. ; 2018: Reingewinn Fr. (Beteiligungsabzug 100 %); Eigenkapital Fr. ; 2019: Reingewinn Fr. (Beteiligungsabzug 42,799 %), Eigenkapital ... Weiter sei festzustellen, dass das Hauptsteuerdomizil in G verbleibe und die Tätigkeiten im Bereich der Personalberatungsdienstleistungen im Kanton Zürich ein Nebensteuerdomizil begründeten. Das kantonale Steueramt forderte am 30. August 2023 die Pflichtige zur Einreichung weiterer Unterlagen betreffend die im Kanton J durchgeführten Arbeiten auf und wiederholte dies mit Mahnung vom 9. Oktober 2023. Am 11. Oktober 2023 reichte die Pflichtige Unterlagen ein und verwies darauf, die relevanten Verträge und Aufwendungen seien vom Gericht bereits berücksichtigt und gewürdigt worden. Das kantonale Steueramt hielt mit Schreiben vom 17. Oktober 2023 fest, die einverlangten Belege seien nicht vollständig eingereicht worden und die Antworten seien nicht substantiiert. Die Einsprache wurde am 10. November 2023 abgewiesen. II. Gegen den Einspracheentscheid vom 10. November 2023 erhob die Pflichtige am 12. Dezember 2023 Rekurs und wiederholte ihre Anträge vom 10. August 2023, unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge. Sie führte aus, das Steuerrekursgericht habe am 27. Januar 2023 zwar bestätigt, dass die Pflichtige ab der Steuerperiode 2015 in M einen steuerlichen Anknüpfungspunkt habe. Es sei jedoch keineswegs ersichtlich, dass das Steuerrekursgericht in Bezug auf den Umfang der Besteuerung eine unbeschränkte Steuerpflicht ohne adäquate Steuerauscheidung zugunsten von Kanton J als gerechtfertigt erachtet habe. Das Steuerrekursgericht wies den Rekurs am 12. Juli 2024 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1. 31.12.2015, 1.1. 31.12.2016, 1.1. 31.12.2017, 1.1. 31.12.2018 und 1.1. 31.12.2019 ab. III. Dagegen gelangte die Pflichtige mit Beschwerde vom 19. August 2024 an das Verwaltungsgericht und wiederholte die vor Vorinstanz gemachten Anträge. Zusätzlich beantragte sie eventualiter die Rückweisung der Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz. Das kantonale Steueramt beantragte am 2. September 2024 die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Die Vorinstanz verzichtete am 23. August 2024 auf eine Vernehmlassung. Es folgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.1

Vorab ist auf den Gegenstand des Beschwerdeverfahrens einzugehen, war doch bereits am 27. Januar 2023 ein formell rechtskräftiger Steuerhoheitsentscheid (ab 1.1.2015) des Steuerrekursgerichts ergangen. Angefochten ist nun aber der spätere Rekursentscheid des Steuerrekursgerichts vom 12. Juli 2024, der in Zusammenhang mit der Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperioden 2015 bis und mit 2019 steht, sich aber weitgehend auf den Steuerhoheitsentscheid vom 27. Januar 2023 stützt. Es stellt sich somit die Frage, inwieweit sich der Steuerhoheitsentscheid vom 27. Januar 2023 (bzw. der vorangegangene Vorentscheid vom 12. Mai 2022 und der Einspracheentscheid vom 19. Juli 2022) bindend auswirken kann.

E. 2.2.1

Mit Entscheid vom 1. April 2025 hat das Bundesgericht festgehalten, positive Steuerdomizilentscheide seien nicht als End-, sondern als Vor- oder Zwischenentscheide zu charakterisieren. Vor- und Zwischenentscheide über die Zuständigkeit würden zwar keine materielle Rechtskraft entfalten. Sie müssten aber umgehend angefochten werden, andernfalls die Unzuständigkeit im Hauptverfahren nicht mehr geltend gemacht werden könne. Dies folge aus dem Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. BGr, 9C_607/2022, E. 2.5; zur Publikation vorgesehen).

E. 2.2.2

Weiter hielt das Bundesgericht aber fest, es wäre aus mehreren Gründen nicht länger sachgerecht und mit dem heutigen Prozessrecht unvereinbar, wenn der Steuerdomizilentscheid auch in materieller Hinsicht übergeordnete Instanzen binden würde. Der Steuerdomizilentscheid einer kantonalen Instanz könne für das Bundesgericht nur verbindlich werden, soweit er sich auf die Frage der Zuständigkeit beschränke (Art. 92 Abs. 2 des Bundesgerichtsgesetzes [BGG] vom 17. Juni 2005). Treffe die kantonale Instanz im formell-rechtskräftigen Steuerdomizilentscheid auch Feststellungen über materiell-rechtliche Vorfragen der Zuständigkeit (zum Beispiel über den Ort der tatsächlichen Verwaltung), die sich auf den Veranlagungsentscheid auswirkten, könnten diese Fragen mit den Rechtsmitteln gegen den Endentscheid aufgeworfen werden. Das gelte nicht nur für das bundesgerichtliche Verfahren, sondern kraft Art. 111 Abs. 3 BGG auch für das Verfahren vor seinen Vorinstanzen (BGr, 9C_607/2022, E. 3.1, E. 3.2.1).

E. 2.3

Bezogen auf das vorliegende Beschwerdeverfahren ergibt sich somit in Bezug auf die vorzunehmende Prüfung eine Zweiteilung. In einem ersten Schritt ist auf den Inhalt des unangefochten gebliebenen ersten Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 27. Januar 2023 (bzw. des Vorentscheids vom 12. Mai 2022 und des Einspracheentscheids vom 19. Juli 2022) einzugehen, wobei sich insbesondere die Frage stellt, ob trotz der offenen Formulierung (ab 1.1.2015) die Steuerperioden 2015 bis und mit 2019 vom Steuerdomizilverfahren mitumfasst waren. In einem zweiten Schritt ist im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf die Frage der Bindung der im vorangegangenen Steuerdomizilverfahren ergangenen Entscheide für das Veranlagungsverfahren einzugehen.

E. 3.1.1

Im nun angefochtenen Entscheid vom 12. Juli 2024 betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2019 hielt das Steuerrekursgericht fest, im rechtskräftigen Urteil vom 27. Januar 2023 seien die örtlichen Verhältnisse in Bezug auf die Geschäftsjahre 2015 bis 2020 thematisiert gewesen, woraus zu schliessen sei, dass diese Steuerperioden Gegenstand des Entscheids gewesen seien, und zitierte daraus ■ im Rahmen einer Eventualbegründung, worauf zurückzukommen ist ■ seitenlang Erwägungen. Ausserdem sei der Entscheid vom 27. Januar 2023 noch vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 22. Juni 2023 ergangen, wonach offene Formulierungen ("Steuerperioden ab 2015") vermieden werden sollten (BGr, 9C_133/2023, E. 4.3). Nach Ansicht des Steuerrekursgerichts hätte die Vorinstanz daher auf den gemäss den Steuererklärungen gestellten Antrag auf Annahme einer (bloss) beschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich kraft Betriebsstätte gar nicht eintreten dürfen, was mit Bezug auf das Rekursverfahren zu einer Abweisung führe.

E. 3.1.2

Die Pflichtige beruft sich dagegen auf den genannten Bundesgerichtsentscheid, wonach ein in Rechtskraft erwachsenes Urteil über die Steuerhoheit von der Steuerpflichtigen für die Folgeperioden auch im Veranlagungsverfahren erneut aufgegriffen werden könne, wenn das betroffene Urteil über das Steuerdomizilverfahren aufgrund unklarer Formulierung nur in beschränktem Umfang in Rechtskraft erwachsen sei. Hier sei der Vorentscheid vom 27. Januar 2023 aber zu unklar formuliert, um auf eine unlimitierte unbeschränkte Steuerpflicht zu schliessen. So sei das damalige Verfahren geprägt gewesen von der öffentlich wirksamen Darstellung des Alleinaktionärs der Pflichtigen als Dies werde im früheren Entscheid verdeutlicht, wonach die gesamte Unternehmensgruppe im Gebäude L domiziliert sei, womit zwangsläufig aber nur die Personalberatungsgruppe im Sinn eines Teilkonzerns habe gemeint sein können (die anderen Gruppengesellschaften hätten einen anderen statutarischen Zweck). Es sei unklar, wie daraus die Rechtsfolge einer unlimitierten unbeschränkten Steuerpflicht für alle offenen Steuerperioden abgeleitet werden könne. Auch sei eine nachträgliche Heilung des ursprünglich unscharf definierten Dispositivs nicht möglich und sei ■ zumindest für die Perioden nach 2015 ■ eine Abweisung des Rechtsbegehrens ohne Würdigung der aufgebrachten Stellungnahmen zu den zusätzlichen Geschäftsbereichen unsachgemäss.

E. 3.2.1

Das Bundesgericht hat im Entscheid vom 22. Juni 2023 ausgeführt, für die Zukunft respektive für künftige Steuerperioden könne ein Steuerdomizilentscheid von vornherein keine Rechtskraft entfalten, zumal die für die subjektive Steuerpflicht relevanten Tatsachen gar noch nicht feststünden. Vor diesem Hintergrund sollten die mit dem Steuerdomizil befassten Behörden die betroffenen Steuerperioden konkret bezeichnen, jedenfalls wenn sich nicht bereits aus den Umständen klar ergebe, welche Steuerperioden erfasst seien. Offene Formulierungen, wie sie die kantonalen Instanzen verwendet hätten ("Steuerperioden ab 2015"), sollten vermieden werden (BGr, 9C_133/2023, E. 4.3, E. 4.5, auch zum Folgenden, mit Hinweisen). Weiter führte das Bundesgericht aus, wenn das angefochtene Urteil nur in Bezug auf die (dort infrage stehenden) Steuerperioden 2015 bis 2018 Rechtskraft entfalten könne, sei damit aber nicht gesagt, dass die Beschwerdeführerin auch für das Folgejahr erneut einen verfassungsmässigen Anspruch auf die Durchführung eines Steuerdomizilverfahrens hätte und das kantonale Steueramt die Frage der subjektiven Steuerpflicht nicht auch direkt im Rahmen der Veranlagung beantworten dürfte. Ebenso wenig sei ausgeschlossen, dass die kantonalen Behörden und Gerichte die rechtskräftig festgestellten Verhältnisse in den Vorperioden als Indiz heranziehen und daraus Schlüsse für die zu beurteilende Periode ziehen.

E. 3.2.2

Gemäss dem Bundesgerichtsurteil vom 22. Juni 2023 (9C_133/2023) sollten die Steuerperioden zwar konkret bezeichnet werden, was seither auch getan wird. Die bundesgerichtliche Aufforderung zur konkreten Bezeichnung der Steuerperioden hat jedoch nicht zur Folge, dass sich der Streitgegenstand früher ergangener Urteile mit einem zugrundeliegenden Betreff "Steuerhoheit ab 1.1.2015" auf nur noch ein Steuerjahr (2015) beschränken würde. Dies ergibt sich schon aus der Formulierung des Bundesgerichts, wonach die Steuerperioden konkret bezeichnet werden sollten. Aus dem Bundesgerichtsentscheid kann insbesondere auch nicht hergeleitet werden, dass solche rechtskräftigen Steuerhoheitsentscheide nicht mehr ■ bzw. nur noch für ein Jahr (2015) ■ die verbindliche Festlegung des Hauptsteuerdomizils mit unbeschränkter Steuerhoheit zum

Inhalt hätten (vgl. Stefan Oesterheld/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 20 N 7; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 5 N 4; BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.6; siehe auch BGE 150 II 321 E. 3.1, mit Hinweisen).

E. 3.2.3

Der soeben thematisierte Bundesgerichtsentscheid (9C_133/2023) beinhaltet auch keine neue Definition der so genannten Entscheidformel (des Dispositivs), die ■ anders als die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive) ■ der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich ist (BGE 150 II 409 E. 2.2.2, mit zahlreichen Hinweisen). "Dispositiv" bedeutet also nicht, dass der konkrete Entscheid in eine bestimmte Form zu kleiden ist, sondern dass aus dem Entscheid für den Betroffenen ersichtlich sein muss, was nun verbindlich angeordnet wurde (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 126 N. 14; siehe auch Martin Zweifel/Michael Beusch/Hugo Casanova/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A. Zürich etc. 2018, § 26 Rz. 4, mit Hinweisen). In Rechtskraft erwachsen können daher gegebenenfalls Erwägungen, auf die das Dispositiv ausdrücklich oder sinngemäss verweist (vgl. Jürg Bosshart/Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 19 N. 5).

E. 3.3.1

Das Steueramt hat der Pflichtigen mit Schreiben vom 8. Dezember 2020 mitgeteilt, die Steuerhoheit durch den Kanton Zürich ab 2015 in Anspruch nehmen zu wollen. Demnach war für die rechtskundig vertretene Pflichtige klar, dass sich das Steuerhoheitsverfahren nicht nur auf die Steuerperiode 2015 beschränkte, sondern sich auf alle vorangegangenen Steuerjahre ab 2015 bis und mit mindestens 2019 bezog. Am 30. November 2021 wurden denn auch Aktenunterlagen zur Abklärung der Steuerhoheit "ab Steuerperiode 2015" bis ins Jahr 2020 hinein und nicht nur für das Jahr 2015 eingefordert, was die infrage stehende Zeitspanne ebenfalls untermauert. Die Ausführungen der Vorinstanz im Entscheid vom 12. Juli 2024, wonach die Steuerperioden 2015 bis 2020 Gegenstand des in Rechtskraft erwachsenen Rekursentscheids vom 27. Januar 2023 gewesen seien, erweisen sich somit jedenfalls in Bezug auf die hier zur Diskussion stehenden Steuerperioden 2015 bis und mit 2019 als korrekt. Spätere oder künftige Steuerperioden sind hier ohnehin nicht Thema.

E. 3.3.2

Demnach waren die Steuerperioden 2015, 2016, 2017, 2018 und 2019 von der Entscheidformel bzw. dem Dispositiv des rechtskräftigen Steuerhoheitsentscheids vom 27. Januar 2023 mitumfasst.

E. 4.1

Die Vorinstanz hat eventualiter geprüft, wie zu entscheiden wäre, wenn sich der Rekursentscheid vom 27. Januar 2023 bloss auf das Steuerjahr 2015 beschränkt hätte, und folgerte, dass selbst dann der Rekurs abzuweisen wäre. Darauf ist nun einzugehen (vgl. BGr, 6. August 2024, 9C_113/2024, E. 3.2 [betreffend Überprüfung einer

Eventualbegründung], mit Hinweisen). Der Klarheit halber ist festzuhalten, dass die Vorinstanz den Entscheid vom 27. Januar 2023 im neuen Entscheid vom 12. Juli 2024 nicht etwa revisionsweise geprüft hat; es wurden denn auch keine Revisionsgründe geltend gemacht. Im Rahmen des zur Diskussion stehenden Veranlagungsverfahrens wurde aber geprüft, inwieweit das Urteil vom 27. Januar 2023 für den Fall, dass es nur für das Jahr 2015 (formelle) Rechtskraft entfaltet haben sollte, auch für die Folgejahre bis und mit 2019 gleichwohl bedeutsam wäre.

E. 4.2.1

Zusammenfassend war im Rekursentscheid vom 27. Januar 2023 ausgeführt worden, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen, die D gehöre, ab der Steuerperiode 2015 in der Stadt M befunden habe. Die Pflichtige halte Beteiligungen an der H AG und der K AG. Letztere halte ihrerseits Untergesellschaften mit statutarischem Sitz im Gebäude L (vgl. Sachverhalt I/A). Eine Untergesellschaft habe ab 1. Mai 2011 je 1'191 m im 19. und 20. Obergeschoss gemietet. Am statutarischen Sitz in G stehe der Pflichtigen dagegen ein Büro zur Mitbenutzung zur Verfügung, in welchem Zusammenhang eine Reihe von Untermietverträgen abgeschlossen worden seien. So habe sie per 1. Februar 2015 Räumlichkeiten für Fr. 1'294.- pro Monat gemietet. Dieser Vertrag sei per 1. Januar 2016 ersetzt worden und es seien "1/2 Büro Nr. 3" und "1/3 Aussenparkplatz" für Fr. 642.- monatlich gemietet worden. Per 1. Dezember 2016 sei auch dieser Vertrag durch einen neuen Untermietvertrag für "1/2 Büro Nr. 2" sowie "1/4 Aussenparkplatz" für Fr. 367.- pro Monat ersetzt worden. Per 1. Mai sei ein Untermietvertrag zur Mitbenutzung des Büros Nr. 2 und eines Aussenparkplatzes für Fr. 495.- pro Monat abgeschlossen worden. Bei der Pflichtigen handle es sich nicht nur um eine Holding, sondern sie übe mit der ihr zuzuordnenden Vermittlungs- und Beratungstätigkeit von D eine operative Geschäftstätigkeit aus. Die Höhe der Honorareinkünfte weise eine hohe Intensität aus. Zudem sei ihre Tätigkeit eng mit jener der Untergesellschaften verknüpft. D sei bei den meisten Untergesellschaften in leitender Stellung als Verwaltungsrat bzw. Verwaltungsratspräsident tätig. Daraus ergebe sich zumindest die Vermutung, dass er bei den Untergesellschaften im Gebäude L auch örtlich präsent sei; er bestreite denn auch nicht, dort jeweils einen Arbeitsplatz zu nutzen. Die Annahme, dass er sich zur Fällung von Geschäftsleitungsentscheiden der Pflichtigen selber jeweils extra in das Büro in G begeben hätte, sei lebensfremd, umso mehr, als ihm in den beiden Stockwerken im Gebäude L ein Arbeitsplatz zur Verfügung stehe.

E. 4.2.2

Im nun angefochtenen Rekursentscheid vom 12. Juli 2024 wurden die Erwägungen des Rekursentscheids vom 27. Januar 2023 weitgehend wiedergegeben, was angebracht war, hatte sich das Steuerrekursgericht doch im erst kürzlich ergangenen Steuerhoheitsentscheid mit den entsprechenden materiell-rechtlichen Vorfragen befasst, an denen es weiter festhielt (vorn, E. 2.2.2; vgl. BGr, 9C_607/2022, E. 4.2 [am Ende]). Das Steuerrekursgericht wiederholte, die Geschäftsleitung durch D im Gebäude L sei dargetan und nachgewiesen worden. Es obliege damit der Pflichtigen, eine Geschäftsleitungstätigkeit in G darzutun und nachzuweisen, was sie nicht getan habe. Vielmehr sei aufgrund ihrer Sachdarstellung der Schluss zu ziehen, dass D die nicht mit der Personalvermittlung im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten jeweils örtlich ungebunden, das heisst dort, wo er sich gerade aufgehalten habe, vorgenommen habe. Es erscheine überdies als lebensfremd, dass er sich hierzu als Geschäftsführer und einziger Arbeitnehmer der Pflichtigen extra nach G begeben

habe. Um eine solche Sachdarstellung überhaupt als glaubhaft zu qualifizieren, hätte die Pflichtige substantiierte Angaben machen müssen. Nachdem D jeweils bereits die Personalvermittlungstätigkeit in M ausgeübt habe, sei davon auszugehen, dass er die leitenden Tätigkeiten für die anderen Geschäftsbereiche ebenfalls am selben Ort vorgenommen habe. Es bestehe keine Veranlassung zur Annahme, dass sich in G eine Geschäftsleitungstätigkeit abgespielt habe. Daran ändere auch das Urteil des Kantons Q vom 23. August 2012 nichts, zumal sich die Verhältnisse mit der (späteren) Miete der Büroflächen im Gebäude L erheblich verändert hätten.

E. 4.2.3

Konkret wird in der Beschwerdeschrift geltend gemacht, mit (erstem) Rekursentscheid vom 27. Januar 2023 sei bestätigt worden, dass die Pflichtige ab der Steuerperiode 2015 einen steuerlichen Anknüpfungspunkt in M habe. D sei als Träger der Geschäftstätigkeit der Pflichtigen in Bezug auf die Dienstleistungen gemäss einem Service Level Agreement (SLA) an die drei Gruppengesellschaften mit Sitz im Gebäude L (N AG, O AG und P AG; siehe Sachverhalt I/A) betrachtet worden. Das Steuerrekursgericht habe somit die von der Pflichtigen im Rahmen des Service Level Agreements (SLA) an die O AG verrechneten Dienstleistungen als im Gebäude L besorgte Geschäftsführung der Pflichtigen, die eine Steuerhoheit im Kanton Zürich begründe, erachtet. Als relevante Tätigkeiten der Pflichtigen habe das Steuerrekursgericht die Tätigkeiten als , für die D auch öffentlich wirksam im Gebäude L gegen aussen auftrete, beschrieben. Die weiteren von der Pflichtigen dargelegten Tätigkeiten seien weder im Vorentscheid noch im Rechtsmittelverfahren gewürdigt worden. Die Pflichtige habe daraufhin dem Steueramt M die Selbstdeklaration für die Jahre 2015 bis 2019 mit einer Gewinn- und Kapitalaufteilung zwischen dem Kanton J als Hauptsitz und dem Kanton Zürich als Nebensteuerdomizil zukommen lassen, wobei die Erträge aus dem Personalberatungsgeschäft als im Gebäude L erbracht zu betrachten seien. Der Rekursentscheid vom 27. Januar 2023 sei zu unklar formuliert, um auf eine unlimitierte unbeschränkte Steuerpflicht zu schliessen, sei er doch von der öffentlich wirksamen Darstellung des Alleinaktionärs als eines prominenten geprägt. Entsprechend sei in der damaligen Begründung ausgeführt, die gesamte Unternehmensgruppe sei im Gebäude L domiziliert, womit zwangsläufig aber nur die Personalberatungsgruppe im Sinn eines Teilkonzerns gemeint sein könne (hätten doch die anderen Gruppengesellschaften einen anderen statutarischen Zweck). Folglich bleibe die Frage nach dem Hauptsteuerdomizil zu beurteilen. Selbst wenn mit Urteil vom 27. Januar 2023 die unbeschränkte Steuerpflicht der Pflichtigen für sämtliche Steuerperioden nach 2015 rechtskräftig dem Kanton Zürich zugewiesen worden wäre, liesse dies die Frage offen, ob die Steuerhoheit des Kantons Zürich durch einen rechtmässigen Anspruch eines weiteren Kantons beschnitten werde. Aus dem Umstand, dass D im Gebäude L für die im Rahmen der Personalberatung erbrachten Tätigkeiten eine minimale Infrastruktur nutze, zu folgern, dass er auch sämtliche anderen geschäftsrelevanten Entscheide dort fälle, komme einer Beweislastumkehr gleich und überschreite klar den Ermessensspielraum. Dass die Vermögensverwaltung mit Zuhilfenahme von entsprechenden Banken und Vermögensverwaltern nicht in einem Shared Office im Gebäude L erledigt würden, liege in der Natur der Sache. Der Beschwerdegegner habe nicht dartun können, was sich an den effektiven Umständen über die Ausübung ebendieser zusätzlichen Tätigkeiten geändert haben soll. Es widerspreche Treu und Glauben, wenn keine adäquate Steuerauscheidung vorgenommen werde. Die Pflichtige verweist zudem auf den erwähnten Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Q vom 23. August 2012, wonach sämtliche Management-

und Beratungsdienstleistungen im Kulturbereich sowie die Vermögensverwaltungs- und Holdingtätigkeiten der Pflichtigen weiterhin im Kanton J verortet seien.

E. 4.3.1

Das Steuerrekursgericht hat in der Eventualbegründung zu Recht auch für die Steuerperioden 2016 bis und mit 2019 an den im Urteil vom 27. Januar 2023 gemachten Erwägungen festgehalten bzw. keine sachverhaltlichen Abweichungen ausgemacht, die zu einer anderen Würdigung bezüglich der Steuerhoheit für diese Steuerperioden führen könnten. Wie erwähnt, hat das Bundesgericht ausgeführt, in solchen Fällen sei nicht gesagt, dass auch für das Folgejahr erneut ein verfassungsmässiger Anspruch auf die Durchführung eines Steuerdomizilverfahrens gegeben sei und das kantonale Steueramt die Frage der subjektiven Steuerpflicht nicht auch direkt im Rahmen der Veranlagung beantworten dürfte. Ebenso wenig sei ausgeschlossen, dass die kantonalen Behörden und Gerichte die rechtskräftig festgestellten Verhältnisse in den Vorperioden als Indiz heranziehen und daraus Schlüsse für die zu beurteilende Periode ziehen könnten (vgl. BGr, 9C_133/2023, E. 4.5; vgl. vorn, E. 3.2.1). Selbst wenn also der Rekursentscheid vom 27. Januar 2023 hinsichtlich der Steuerhoheit nur für die Steuerperiode 2015 Rechtskraft entfaltet haben sollte, taugte er für die infrage stehenden Steuerperioden 2016 bis und mit 2019 als Indiz für die natürliche Vermutung des Weiterbestands der Steuerhoheit im Kanton Zürich (vgl. BGE 150 II 321 E. 3.6.3 [am Ende]). Bei der gegebenen Ausgangslage ist der Steuerbehörde der Beweis, wonach die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen in M liegt, ohnehin gelungen.

E. 4.3.2

Es wäre somit an der Pflichtigen gewesen, vor Vorinstanz Sachverhaltsänderungen darzulegen und zu beweisen, um von der Steuerhoheit des Kantons Zürich abweichen zu können. Von einer das Ermessen verletzenden Beweislastumkehr, wie dies die Pflichtige geltend macht, kann vorliegend demnach keine Rede sein. Der Steuerbehörde ist wie gesagt der Beweis gelungen, weshalb sich hier die Verteilung der (objektiven) Beweislast wegen beweislos gebliebener relevanter Tatsachen gar nicht stellt (vgl. BGr, 8. April 2025, 9C_547/2023, E. 3.2; BGr, 10. Februar 2025, 9C_434/2024, E. 6.4; BGr, 26. Februar 2025, 9C_73/2024 [zur Publikation vorgesehen], E. 4.2, je mit Hinweisen). Die Pflichtige hat aber gerade keine solchen Veränderungen dargelegt. Stattdessen hat sie die unklare Formulierung des damaligen Rekursentscheids vom 27. Januar 2023 gerügt und geltend gemacht, der Entscheid sei dahingehend zu verstehen, dass M zwar einen "steuerlichen Anknüpfungspunkt" bilde, die Frage des Hauptsteuerdomizils aber offengeblieben sei.

E. 4.3.3

Abgesehen davon, dass der Entscheid vom 27. Januar 2023 genügend klar formuliert war und sich die Steuerhoheit, wie die Vorinstanz zu Recht ausgeführt hat, ausserdem nicht nur auf den Personalvermittlungsbereich der Pflichtigen beschränkte, hätte eine allfällige ungenügende Begründung und die damit einhergehende Verweigerung des rechtlichen Gehörs im Rahmen des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens geltend gemacht werden sollen (vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 142 N. 12; vgl. auch BGr, 9C_607/2022, E. 2.6).

E. 4.3.4

Insbesondere lag es in der Natur des Vorentscheids vom 12. Mai 2022, dass damit die unbeschränkte Steuerhoheit des Kantons Zürich festgelegt worden war und sich die

Steuerhoheit nicht nur auf einen Teilbereich beschränkte (vgl. vorn, E. 3.2.2). Daran ändern weder das Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Q vom 23. August 2012 noch das von der Pflichtigen erwähnte vom kantonalen Steueramt am 24. November 1999 erlassene Merkblatt über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 1999 (ZStB Nr. 3.1) etwas. Der Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Q beinhaltet einen anderen Sachverhalt und befasste sich selbstredend nicht mit der Würdigung der Miete der Büroflächen im Gebäude L. Sodann ist selbst im genannten (für das Verwaltungsgericht nicht verbindliche) Merkblatt festgehalten, gemäss Rechtsprechung müsse und dürfe ein Vorentscheid über die Steuerhoheit nur dann gefällt werden, wenn die kantonale Steuerhoheit als solche in Frage stehe, das heisst der Bestand der subjektiven Steuerpflicht. Bleibe lediglich streitig, ob eine der Steuerhoheit des Kantons unterworfenen Person beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sei, so betreffe dies nicht den Bestand, sondern nur den Umfang der subjektiven Steuerpflicht. Der Steuerpflichtige könne einen solchen Vorentscheid von der Steuerbehörde nicht verlangen (lit. C/Ziff. 2, Rz. 16; ebenso BGr, 9C_607/2022, E. 2.1/2.4, mit Hinweisen). Auch daraus ist zu schliessen, dass mit Rekursentscheid vom 27. Januar 2023 über die unbeschränkte Steuerhoheit des Kantons Zürich befunden worden war. Es war somit klar Thema gewesen, ob der Besteuerungsanspruch des Sitzkantons J ab 2015 durch den Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Stadt M verdrängt worden war, was vom Steuerrekursgericht aus den dargelegten und gewürdigten sachverhaltlichen Gründen umfassend bejaht wurde. Hätte die Pflichtige im Rahmen des Steuerhoheitsverfahrens am Hauptsteuerdomizil G festhalten bzw. das Hauptsteuerdomizil M bestreiten wollen, wäre der ordentliche Rechtsmittelweg zur Verfügung gestanden und hätte sie diesen dem Grundsatz von Treu und Glauben folgend beschreiten sollen. Unabhängig davon bringt die Pflichtige aber auch jetzt keine veränderten Verhältnisse vor, welche die Steuerhoheit des Kantons Zürich erschüttern könnten, worauf gleich einzugehen ist.

E. 5.1

Das Verwaltungsgericht hat sich bislang nicht mit der vom Kanton Zürich beanspruchten Steuerhoheit betreffend die Pflichtige befasst, weshalb gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die im Rahmen des bereits ergangenen Steuerhoheitsentscheids gemachten Feststellungen über materiell-rechtliche Vorfragen, die sich auf den Veranlagungsentscheid auswirken, ebenfalls zu prüfen sind (BGr, 9C_607/2022, E. 2.6).

E. 5.2

Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.

E. 5.2.1

Befinden sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person in unterschiedlichen Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zugehörigkeit der juristischen Person, ist der Konflikt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen. Diese Grundsätze sind der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV zu entnehmen. Danach liegt das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person am Ort der tatsächlichen Verwaltung. Das bedeutet, dass die juristische Person zwar nach kantonalem Steuerrecht an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig ist, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten

unterhält. Dieser nach kantonalem Recht begründete Besteuerungsanspruch des Sitzkantons wird jedoch nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung durch den Besteuerungsanspruch des Kantons der tatsächlichen Verwaltung verdrängt (vgl. BGE 146 II 111 E. 2.3.6; BGr, 21. August 2023, 9C_676/2021, E. 3.3; 6. April 2022, 2C_211/2019, E. 4.2.1; 20. August 2020, 2C_522/2019, E. 2.2, nicht publ. in: BGE 147 I 325, aber in: StE 2021 A 24.22 Nr. 7; 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.6 = StE 2019 B 71.31 Nr. 4 = StR 74/2019, 286). In diesem Fall kann der Sitzkanton die juristische Person nur noch besteuern, falls und soweit sie im Sitzkanton ein Nebensteuerdomizil (z. B. eine Betriebsstätte oder ein Grundstück) unterhält (vgl. BGE 150 II 321 E. 3.1, mit weiteren Hinweisen). Nach der Rechtsprechung befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGE 150 II 321 E. 3.2; BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1, auch zum Folgenden). Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012 und 2C_1087/2012, E. 2.2, mit Hinweisen). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 55 N. 14). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der bloss 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. Nicht entscheidend ist grundsätzlich der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012 und 2C_1087/2012, E. 2.2, mit Hinweisen). Indessen kann der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung einer Gesellschaft durchaus eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person konzentriert, die ihre Tätigkeiten an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 14 mit Hinweisen; vgl. auch StE 1999 A 24.22 Nr. 3 und BGr, 4. März 2009, 2C_667/2008, E. 2.2). Selbst ein bestimmter örtlicher Schwerpunkt der Geschäftsführungshandlungen vermag in einem solchen Fall keinen Ort der wirklichen Leitung zu begründen. Der Wohnsitz der die Geschäftsleitung innehabenden Person sollte allerdings nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden (Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 64, mit Hinweisen). Dies gilt insbesondere in Konstellationen, wo die zentrale Geschäftstätigkeit im dezentralen Networking des ausschliesslich geschäftsführenden Alleinaktionärs liegt und geografisch damit demjenigen Ort zuzuschlagen ist, von welchem aus dieser überwiegend tätig wurde (Stefan G. Widmer/Andrea Moser, Schweizer Aussensteuerrecht, ST 6-7/2005, S. 499).

E. 5.2.2

Eine nur beschränkte Steuerpflicht einer juristischen Person mit Sitz oder mit tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons kann sich ergeben, wenn sie im Kanton Betriebsstätten unterhält (§ 56 Abs. 1 lit. b StG). In solchen Fällen beschränkt sich die Steuerpflicht nach § 57 Abs. 2 StG auf die Teile des Gewinns und Kapitals, für welche die erwähnte Steuerpflicht im Kanton besteht. Dabei erfolgt die Steuerausscheidung gemäss § 57 Abs. 3

StG im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Der Begriff der Betriebsstätte wird weder in § 56 StG noch in Art. 21 Abs. 1 lit. b des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) näher definiert, weshalb diesbezüglich die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 127 Abs. 3 BV gilt (BGE 134 I 303 E. 1.2). Eine solche Betriebsstätte setzt eine feste Geschäftseinrichtung voraus, in der die Tätigkeit des ausserkantonalen Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, das heisst ständige körperliche Anlagen, in denen das Unternehmen einen qualitativ sowie quantitativ erheblichen Teil seines technischen und kommerziellen Betriebs vollzieht (BGE 134 I 303 E. 2.2). Ausgeklammert sind nebensächliche oder untergeordnete Tätigkeiten (BGE 110 Ia 190 E. 3; vgl. zum Ganzen: VGr, 1. Dezember 2021, SB.2021.00012, E. 2.2).

E. 5.2.3

Der steuerrechtliche Sitz als steuerbegründende Tatsache ist von der Steuerbehörde nachzuweisen, denn die Verteilung der (objektiven) Beweislast erfolgt nach ständiger Rechtsprechung auch im Steuerrecht sinngemäss nach Art. 8 ZGB. Dabei gilt der statutarische Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen und kann somit in erster Linie der Sitzkanton die Steuerhoheit beanspruchen. Denn im Einklang mit dem Zivilrecht ist zu vermuten, dass die Statuten jenen Ort als Sitz bezeichnen, von welchem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Macht ein anderer Kanton oder die juristische Person geltend, es handle sich dabei um ein Briefkastendomizil, hat er die entsprechenden Umstände darzutun und zu beweisen. Erscheint in der Folge der von der Behörde angenommene Sitz im anderen Kanton aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und obliegt es der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen: BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, Art. 46 StHG N. 22■23a). Die Frage nach der objektiven Beweislast stellt sich allerdings erst, wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der untersuchungspflichtigen Steuerbehörde beweislos bleibt. Wenn also ein Kanton geltend macht, eine juristische Person habe ihren Ort der tatsächlichen Verwaltung in seinem Kantonsgebiet und sei ihm deshalb persönlich zugehörig, und der Beweis der dafür relevanten Tatsachen nicht mit dem erforderlichen Beweismass gelingt, trägt der Kanton die beweisrechtlichen Konsequenzen der Beweislosigkeit (BGr, 9C_547/2023, E. 3.2; BGr, 9C_434/2024, E. 6.4; BGr, 9C_73/2024, E. 4.2 [zur Publikation vorgesehen]; je mit Hinweisen [vgl. vorn, E. 4.3.2]).

E. 5.2.4

Hinsichtlich der Mitwirkungspflicht gilt, dass die steuerpflichtige Person auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen sowie Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen muss (§ 135 Abs. 2 StG, Art. 42 Abs. 2 StHG). Die betreffenden Mitwirkungspflichten sind umfassend; die steuerpflichtige Person hat der Veranlagungsbehörde auf Verlangen Auskunft zu geben über alles, was für die Veranlagung von Bedeutung sein kann. Begrenzt werden die Mitwirkungspflichten durch den verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsgrundsatz (vgl. Art. 36 Abs. 3 BV), wonach die geforderten Mitwirkungshandlungen nicht nur geeignet sein müssen, den

rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären, sondern auch notwendig und der steuerpflichtigen Person zumutbar. Den Entscheid darüber, welcher Sachverhalt durch Beweiserhebung abzuklären ist und welche Beweismittel dabei von der steuerpflichtigen Person vorzulegen sind, trifft die Veranlagungsbehörde im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht nach ihrem pflichtgemäss auszuübenden Ermessen (Zweifel/Hunziker Kommentar StHG, Art. 42 StHG N. 3b, N. 4 und N. 38a). 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). Im Steuermozilverfahren ist die präsumtiv steuerpflichtige Person zur Mitwirkung verpflichtet, soweit es nicht um ihre Steuerfaktoren, sondern um Tatsachen geht, die ihre subjektive Steuerpflicht im Kanton begründen. Wenn die präsumtiv steuerpflichtige Person in diesen Fragen nicht genügend mitwirkt, kann dies zu ihren Lasten gewürdigt werden (BGr, 22. Juni 2023, 9C_133/2023, E. 3.2, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Bleibt unter Berücksichtigung der gesamten Umstände (einschliesslich der Mitwirkung der steuerpflichtigen Person) ungewiss, wo eine Gesellschaft tatsächlich verwaltet wird, trägt der Kanton die Beweislast, der sich auf die tatsächliche Verwaltung in seinem Gebiet beruft, ist also zu seinem Nachteil davon auszugehen, dass sich die tatsächliche Verwaltung am Sitz der Gesellschaft abspielt (BGr, 6. November 2023, 9C_722/2022, E. 5.1.1).

E. 5.3

Vorliegend haben sich das kantonale Steueramt und das Steuerrekursgericht eingehend mit der Frage der Steuerhoheit des Kantons Zürich in Bezug auf die Pflichtige befasst, wobei der Steuerhoheitsentscheid des Steuerrekursgerichts vom 27. Januar 2023 in (formelle) Rechtskraft erwachsen war. Im Entscheid vom 12. Juli 2024 betreffend Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerjahre 2015 bis und mit 2019 wurde vom Steuerrekursgericht weiterhin an der Steuerhoheit des Kantons Zürich festgehalten, was sich aus den folgenden Gründen als korrekt erweist:

E. 5.3.1

Vorliegend kommt dem unangefochten gebliebenen Steuerhoheitsentscheid vom 27. Januar 2023 bzw. den damals gewürdigten und entschiedenen materiell-rechtlichen Vorfragen auf alle Fälle und schwergewichtig Indizienbedeutung zu (vgl. E. 3.2.1/4.3.1). Dies hat zur Folge, dass der Steuerbehörde der Nachweis des steuerrechtlichen Sitzes der Pflichtigen im Kanton Zürich gelungen ist und sich deshalb weitere Sachverhaltsabklärungen oder Aufforderungen an die Pflichtige zur weiteren sachverhaltsmässigen Mitwirkung seitens der Steuerbehörde erübrigten. Der Gegenbeweis oblag nun der Pflichtigen. Aus dem Steuerhoheitsentscheid vom 27. Januar 2023 ging denn auch klar hervor, aus welchen Gründen für die Steuerhoheit des Kantons Zürich (und nicht etwa nur im Sinn eines steuerlichen Anknüpfungspunkts) entschieden worden war (vgl. E. 4.2.1).

E. 5.3.2

Auf die von der Pflichtigen vorgebrachten Argumente, die gegen die Steuerhoheit des Kantons Zürich sprechen sollen, wurde bereits eingegangen. Um Wiederholungen zu vermeiden, ist auf die entsprechenden Erwägungen zu verweisen (E. 4.2.3/4.3). Jedenfalls hat die Pflichtige nach wie vor keinerlei taugliche Gegenbeweise vorgebracht, die zu einer anderen Beurteilung führen könnten. Die Pflichtige hat sich hauptsächlich auf die Auslegung des Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 27. Januar 2023 fokussiert, ohne

neue konkrete Angaben zum Sachverhalt zu machen, die zu einer anderen Beurteilung führen könnten. So wurde zum Beispiel nicht belegt, dass sich D zur Fällung von ausserhalb der Personalvermittlung liegenden Geschäftsleitungsentscheiden der Pflichtigen extra in die bescheidenen Räumlichkeiten im Kanton J begeben hätte. Somit bleibt weiterhin offenkundig, dass diese Entscheide ebenfalls im mit entsprechend grosszügiger Infrastruktur ausgestatteten Gebäude L zu verorten sind und sich der wirtschaftliche und tatsächliche Mittelpunkt der Pflichtigen somit in der Stadt M und nicht im Kanton J (und auch nicht im Kanton F, wo D wohnt) befindet.

E. 5.4.1

Wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat, erweist sich zufolge Bejahung der Steuerhoheit des Kantons Zürich die Annahme einer Betriebsstätte im Kanton Zürich als hinfällig.

E. 5.4.2

Ebenso ist offensichtlich, dass es an einer quantitativ sowie qualitativ erheblichen Tätigkeit der Pflichtigen in den im Kanton J gelegenen bescheidenen Räumlichkeiten mangelt, sodass nicht von einer Betriebsstätte im Kanton J ausgegangen werden kann.

E. 5.5

Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. Die rechtskundig vertretene Pflichtige begründete ihre beantragten tieferen steuerbaren Reingewinne und Eigenkapitalbeträge wie ausgeführt allein damit, dem statutarischen Sitz in G komme nicht nur formelle Bedeutung zu bzw. das Hauptsteuerdomizil liege weiterhin dort. Im Übrigen setzte sie sich aber mit den Zahlen in den Einschätzungsentscheiden, namentlich den divergierenden Beteiligungsabzügen betreffend die Jahre 2017 und 2019, weder in der Einsprache vom 10. August 2023 noch im Rekurs vom 12. Dezember 2023 auseinander, weshalb die Vorinstanz zu Recht nicht weiter darauf eingegangen ist. Ebenso wurde in der Beschwerde vom 19. August 2024 nicht darauf eingegangen, sodass sich vorliegend Weiterungen mangels diesbezüglicher Begründung bzw. Substanziierung erübrigen. Aus den dargelegten Gründen ist auch der Eventualantrag auf Rückweisung der Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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