

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00138 vom 2. April 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-04-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2024.00138

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00138 du 2 avril 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00138 del 2 aprile 2025

Regeste

[Steuerhoheit: Beurteilung, wo sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in den streitbetreffenden Steuerperioden befand, und Bestätigung, dass durch eine allfällige Übertragung von Geschäftsleitungsfunktionen an eine Drittperson ein vom formellen Sitz der Gesellschaft abweichender Ort der tatsächlichen Verwaltung begründet werden kann.] Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (E. 2.2). Gesamthaft ist somit eine Vielzahl von Indizien vorhanden, welche auf ein blosses Briefkastendomizil der Beschwerdeführerin an ihrem formellen Sitz in G (Kanton N) hindeuten. Die Beschwerdeführerin bringt nichts vor, was diese Vermutung umzustossen vermöchte. Der kantonalen Steuerbehörde ist somit der Hauptbeweis über ein blosses Briefkastendomizil der Beschwerdeführerin im Kanton N gelungen (E. 3.4.3). Durch die erfolgte Auslagerung wesentlicher Geschäftsleitungsaufgaben in Verbindung mit der ihr erteilten Einzelzeichnungsberechtigung für die Gesellschaft hatte L die Stellung eines faktischen Organs der Beschwerdeführerin inne. Da sich in den Akten keine Anhaltspunkte finden, dass L die ihr übertragenen Aufgaben je am formellen Sitz der Beschwerdeführerin ausgeübt hätte, bei welchem es sich im Übrigen um ein blosses Briefkastendomizil handelt, ist, wie seitens der Vorinstanz dargelegt, naheliegend, dass sie als Angestellte der Q AG die Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin in den Räumlichkeiten der Q AG in Zürich vornahm (E. 3.5.5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00138 Urteil der 2. Kammer vom 2. April 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A AG, vertreten durch RA B Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1. ■ 31.12.2021, hat sich ergeben: I. Die A AG (vormals: C AG bzw. D AG; nachfolgend die Beschwerdeführerin) bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister die Forschung, Produktentwicklung und Kommerzialisierung von Produkten in einem medizinischen Bereich. Die Gesellschaft wurde am gegründet mit statutarischem Sitz an der E-Strasse 01 in F bis am In der Folge verlegte sie ihren Sitz nach G (Kanton N) zunächst an der H-Strasse 02 und ab an die I-Strasse 03. Nachdem die Pflichtige aufforderungs- und mahnungswidrig für die Steuerperiode 2021 (1. Januar 2021 ■ 31. Dezember 2021) keine Steuererklärung eingereicht hatte, schätzte sie das kantonale Steueramt am 19. Juni 2013 nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. und einem

steuerbaren Eigenkapital von Fr. ein. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt nach der Einholung weiterer einschätzungsrelevanter Unterlagen am 4. Juni 2024 teilweise gut und es setzte den steuerbaren Reingewinn der Beschwerdeführerin neu auf Fr. und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. fest, unter fortwährender Beanspruchung der Steuerhoheit des Kantons Zürich für die gesamte Steuerperiode. II. Das Steuerrekursgericht wies den Rekurs der Beschwerdeführerin hiergegen mit Entscheid vom 29. Oktober 2024 in Dreierbesetzung ab. III. Mit Beschwerde vom 16. Dezember 2024 liess die Beschwerdeführerin dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass ihre Steuerpflicht im Kanton Zürich per 28. April 2021 beendet sei. Ferner sei das kantonale Steueramt anzuweisen, die Einschätzung 2021 im Sinne der Anträge zu korrigieren und eine Steuerausscheidung per Wegzugsdatum vorzunehmen. Per 28. April 2021 sei sie rückwirkend aus dem Steuerregister des Kantons Zürich zu streichen. Schliesslich sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 13. Januar 2025 auf Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Stadt F liess sich nicht vernehmen. Die Beschwerdeführerin replizierte am 29. Januar 2025 auf die Beschwerdeantwort. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Hat das Verwaltungsgericht jedoch im Beschwerdeverfahren über die Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen dem Kanton Zürich und anderen Kantonen zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (VGr, 8. Mai 2024, SB.2024.00013, E. 1.2; VGr, 1. Februar 2023, SB.2022.00106, E. 1.2; je mit Hinweis auf RB 1982 Nr. 90). 1.3 Die für die Beurteilung nötigen Akten werden von Amtes wegen beigezogen (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 115 StG und § 26a Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

E. 2.1

Streitig ist vorliegend, ob das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin in der Zeit vom 1. Januar 2021 bis 31. Dezember 2021 wie in den vorangehenden Steuerperioden im Kanton Zürich lag oder ob sie ihren Sitz in der Steuerperiode 2021 in den Kanton N verlegt hat. Als Grundsatzfrage ist dabei zu klären, ob durch eine allfällige Übertragung von Geschäftsleitungsfunktionen an eine Drittperson ein vom formellen Sitz der Gesellschaft abweichender Ort der tatsächlichen Verwaltung begründet werden kann.

E. 2.2

Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. 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 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). Das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person befindet sich im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] und Art. 640 Obligationenrecht [OR]). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine formelle Bedeutung hat, wenn er gleichsam künstlich geschaffen wurde und ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am Sitz erfolgende Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird. In solchen Fällen (bei einem sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (BGr, 6. November 2023, 9C_722/2022, E. 3.3; BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1; BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.5; BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 8 N. 2 ff.; Stefan Oesterhelt/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. 13, N. 31; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 5. A., Bern 2024, S. 48 ff.). 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, 6. November 2023, 9C_722/2022, E. 3.3.1; BGr, 22. Juni 2023, 9C_133/2023, E. 3.5; BGr, 20. August 2020, 2C_522/2019, E. 2.1). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 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, 6. November 2023, 9C_722/2022, E. 3.1; BGr, 22. Juni 2023, 9C_133/2023, E. 3.2; BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, 2C_484/2016, E. 3). 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 (Zweifel/Hunziker, § 8 N. 14 mit Hinweisen; BGr, 6. Oktober 2021, 2C_24/2021, E. 4.2; BGr, 7. September 2018, 2C_858/2017, E. 3.2; VGr, 29. Mai 2024, SB.2024.00029, E. 2.2; vgl. auch StE 1999 A 24.22 Nr. 3). Selbst ein bestimmter örtlicher Schwerpunkt der Geschäftsführungshandlungen vermag in einem solchen Fall keinen Ort der wirklichen Leitung zu begründen. Der Wohnsitz der die Gesellschaftsleitung 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; VGr, 3. Juli 2024, SB.2024.00031, E. 2.3; VGr, 5. Juli 2023, SB.2023.00033, E. 2.2).

E. 2.3

Der steuerrechtliche Sitz als steuerbegründende Tatsache ist nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. 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, 6. November 2023, 9C_722/2022, E. 5.1; BGr, 21. August 2023, 9C_675/2021, E. 5.1.3; BGr, 20. August 2020, 2C_522/2019, E. 2.3; BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Kommentar StHG, Art. 46 StHG N. 22■23a).

E. 3.1

Die Vorinstanz erwog, der Nachweis der geltend gemachten Sitzverlegung in der streitbetroffenen Steuerperiode obliege der Beschwerdeführerin, da im Grundsatz nach ihr bisheriger Sitz im Kanton Zürich weiterhin Bestand gehabt habe. Präsident ihres Verwaltungsrats sei seit ihrer Gründung der in der Gemeinde J wohnhafte K. Die einzelzeichnungsberechtigte Verwaltungsrätin L sei in F wohnhaft, während die übrigen Verwaltungsräte im Ausland wohnten. Für die Führung der Geschäftsbücher, die Erledigung von Steuerangelegenheiten sowie den IT-Support habe die Beschwerdeführerin am 21. Februar 2019 ein "Consultancy Agreement" mit der M AG abgeschlossen. Die Adressen beider Vertragsparteien hätten in F gelegen, wo auch ein Teil des der Beschwerdeführerin zugewiesenen Personals wohnhaft gewesen sei. Im Kanton N sei die Beschwerdeführerin Untermieterin eines möblierten Büroarbeitsplatzes in G (Kanton N) gewesen. Hauptmieterin des Büros sei die O AG gewesen, deren Standort am Zürcher P-Platz liege. Zahlreiche Elemente deuteten, wenn überhaupt, auf eine nur sehr untergeordnete Nutzung der Büroräumlichkeiten durch die Beschwerdeführerin hin. So sollten (einzig) auf ihren Wunsch gegen Vergütung der Briefkasten und die Sonnerie am Eingang mit ihrer Firma beschriftet werden. Ferner seien eine Bevollmächtigung zur Entgegennahme von Postsendungen sowie eine Informations- und Weiterleitungsoption

vereinbart worden. Auch eine Telefonnummer und ein Telefonservice würden auf Wunsch und gegen Entschädigung angeboten. Die Verbuchung des vertraglichen Mietzinses von Fr. 1'000.- pro Monat sei aus den Buchhaltungsunterlagen nicht ersichtlich. Gemäss einem weiteren "Consulting Agreement" vom 1. Januar 2021 zwischen der Pflichtigen und der Q AG sei letztere für drei Hauptaufgabengebiete der Beschwerdeführerin zuständig. L sei als Chief Operation Officer (COO) und Kommunikationsprojektleiterin der Beschwerdeführerin eingesetzt worden. Im Jahr 2021 hätten sich die Aufwendungen der Q AG bzw. von L als beinahe einziger inländischer Beratungsaufwand ca. auf Fr. 100'000.- belaufen. Die verrichteten Aufgaben seien für die operative Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin von objektiver Wichtigkeit gewesen und es seien keine sonstigen nennenswerten Tätigkeiten ersichtlich. Somit stellten die der Q AG übertragenen Aufgaben einen Grossteil der operativen Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin dar. L habe wesentliche Geschäftsführungsaufgaben wahrgenommen und ihren "Lohn" der Q AG regelmässig in Rechnung gestellt, um so bloss indirekt für die Beschwerdeführerin tätig zu sein. Selbst ohne Verwaltungsratseigenschaft sei L zumindest als faktisches Organ der Beschwerdeführerin zu betrachten. Der gegenteiligen Auffassung der Beschwerdeführerin, dass K als ihr Geschäftsführer agiere, könne nicht gefolgt werden. Letzterer habe im Jahr 2021 in zwei weiteren in G (Kanton N) domizilierten Gesellschaften als Verwaltungsratspräsident geamtet und es gäbe keine Grundlage in den Akten, dass er der operative Geschäftsführer all dieser Firmen gewesen sei. Vielmehr lägen Hinweise vor, gemäss welchen L auch für die beiden weiteren Gesellschaften als Geschäftsführerin agiere habe. Die wesentlichen Geschäftsentscheidungen hätten aufgrund des Wohnsitzes von L wie auch aufgrund des Sitzes der Q AG in F stattgefunden. Für eine Geschäftstätigkeit durch L in G (Kanton N) lägen keine Anhaltspunkte vor. Folglich sei davon auszugehen, dass sie die Führung der laufenden Geschäfte der Beschwerdeführerin hauptsächlich in den Räumlichkeiten der Q AG in F ausgeübt habe.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin wendet gegen die vorinstanzlichen Erwägungen ein, ihr Geschäft werde spätestens seit der Covid-bedingten Etablierung des Remote-Arbeitens weitgehend standortunabhängig betrieben. Sie benötige keine festen Geschäftsräumlichkeiten. Meetings würden online abgehalten, Geschäftsbeschlüsse würden online gefasst. Ihr erstes in F gelegenes Domizil sei noch bescheidener als das im Kanton N angemietete gewesen. Die Rechnungen für ihr neues Domizil würden ordentlich an die O AG bezahlt. Die Fäden ihres Unternehmens liefen bei ihrem Verwaltungsratspräsidenten K zusammen. Wesentlicher Teil der Geschäftsführung sei die Auswahl von externen Dienstleistern und Partnern. Sämtliche wichtigen Verträge seien stets von K allein unterzeichnet worden, so auch die Verträge mit der Q AG und der M AG. Der Sitz dieser externen Dienstleister sei nicht massgebend für die Frage ihres Sitzes. Die an die M AG (bzw. später direkt an R) erteilten Aufgaben der Buchhaltung und IT-Unterstützung seien für die Klärung des Orts der tatsächlichen Verwaltung ebenfalls nicht entscheidend. Die Vorinstanz negiere zu Unrecht die Weisungsgebundenheit von L, welche als COO für die Q AG tätig sei. Sie habe nie an wichtigen Meetings von dieser teilgenommen, sondern helfe ihr lediglich zusammen mit anderen Mitarbeitenden der Q AG bei organisatorischen Abläufen. Für die ganze S-Gruppe seien im Jahr 2021 335,46 Stunden verrechnet worden für rein unterstützende Tätigkeiten. Der Vertrag mit der Q AG halte klar fest, dass im Innenverhältnis keine arbeitsvertragliche Beziehung bestehe und die Q AG im Aussenverhältnis keine Vertretungsbefugnis für sie habe. Dieser Wortlaut widerlege die Stellung von L als faktisches Organ von ihr. All ihre

grösseren Projekte würden durch ihre Verwaltungsräte erledigt und L habe überwiegend online untergeordnete Tätigkeiten für sie vorgenommen. Das Steueramt habe L willkürlich als Person ausgewählt, die sie geleitet haben soll. Der Grund hierfür sei offensichtlich ihr (früherer) Wohnsitz im Kanton Zürich. Der Titel als COO diene einzig der Darstellung gegen aussen, da der Markt dies erwarte. Weisungsbefugt und personalverantwortlich gegenüber dem COO sei jedoch der CEO, K. Entscheidend seien die firmeninternen Abläufe und wer verbindlich Verträge unterzeichne und verantworte. Der Firmensitz im Kanton N sei für Besprechungen mit Beratern genutzt worden, sofern dies erforderlich gewesen sei, doch sei L daran nicht beteiligt gewesen. K könne das Unternehmen in der jetzigen Phase von überall führen. Am physischen Anknüpfungspunkt der Unternehmung in G (Kanton N) müssten keine Aktivitäten der Unternehmensführung mehr erfolgen, wobei es sich dennoch nicht um ein blosses Briefkastendomizil handle, welches für die steuerliche Ansässigkeit einfach ignoriert werden dürfe.

E. 3.3

Das kantonale Steueramt führte in der Beschwerdeantwort aus, L sei für die Beschwerdeführerin als COO eingesetzt und auf der Website der S-Gruppe unter diesem Titel aufgeführt worden. Es sei gar nicht versucht worden eine Nutzung der Räumlichkeiten im Kanton N durch die Beschwerdeführerin zu beweisen und es lägen auch keine Belege über Meetings mit Investoren vor Ort vor. Die Aussage, dass eine Raumnutzung für Besprechungen mit Beratern erfolgt sei, widerspreche zudem den Angaben der Beschwerdeführerin, gemäss welchen einzig digitale Treffen stattgefunden hätten.

E. 3.4.1

Zu klären ist zunächst die Frage eines allfälligen Scheindomizils der Beschwerdeführerin im Kanton N.

E. 3.4.2

Vorliegend sind die Mietverhältnisse der Beschwerdeführerin in der fraglichen Steuerperiode als erstes Indiz für ein reines Briefkastendomizil zu werten, wurde doch einzig ein Untermietverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und zwei weiteren Gesellschaften als Untermieterinnen mit der O AG als Hauptmieterin begründet. Bei den beiden weiteren Mietparteien handelt es sich indes um zwei Gesellschaften desselben Konzerns, welchem auch die Beschwerdeführerin angehört. Der Mietzins wurde für alle drei Gesellschaften auf insgesamt Fr. 1'000.- pro Monat für die gemeinsame Nutzung eines möblierten Büroarbeitsplatzes festgesetzt. Erfahrungsgemäss sind Mietzinsgebühren in dieser Höhe als Indiz für ein Scheindomizil zu werten. Der vereinbarte Mietzins wurde in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin jedoch gar nicht verbucht. Die diesbezüglich durch sie eingereichten Rechnungen betreffen allesamt die Steuerperiode 2022 und sind zudem an alle drei Untermieterinnen gemeinsam adressiert, weshalb sie vorliegend keine Mietzinszahlungen der Beschwerdeführerin belegen. Der fehlende Zahlungsnachweis über den Mietzins ist ein weiteres Indiz für ein Briefkastendomizil. Hierfür spricht auch eine Klausel des Untermietvertrags, gemäss welcher "bei Bedarf und Voranmeldung" die Mitbenutzung eines Sitzungszimmers, des Fotokopierers, der Küche und des WLAN möglich sei. Gestützt hierauf kann nicht auf eine regelmässig vorgesehene Nutzung der Büroräumlichkeiten durch die Beschwerdeführerin geschlossen werden. Wie die Vorinstanz zu Recht erwog, stellt auch der Umstand, dass einzig auf Wunsch der Beschwerdeführerin gegen Vergütung der Briefkasten und die Sonnerie mit ihrer Firma beschriftet werden

sollen, ein Indiz für ein blosses Briefkastendomizil dar. Die vertraglich anbotene Option des Postempfangs und der Postweiterleitung lassen ebenfalls den Abschluss eines (blossen) Domizilvertrags vermuten. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin, gemäss welchen sie für ihre Tätigkeit sinngemäss einzig einen Computer und einen Schreibtisch benötige, da sie ihre Geschäfte von überall her verrichten könne, lassen keinen näheren Bezug zu ihrem formellen Sitz erkennen. Selbst bei einer grösstenteils digitalen und somit standortunabhängigen Geschäftsführung ist ein minimaler Bezug der Beschwerdeführerin zu ihrem formellen Hauptsteuerdomizil für die Begründung des Orts der tatsächlichen Verwaltung erforderlich. In den Akten finden sich indes keinerlei Präsenznachweise, welche eine (auch bloss sporadische) Anwesenheit der Organe der Beschwerdeführerin an ihrem formellen Sitz bezeugen würden. Insbesondere liegen keine Belege über die den Angaben der Beschwerdeführerin zufolge vor Ort im Kanton N erfolgten wichtigen Meetings mit Investoren vor. Anderweitige Tätigkeiten am formellen Sitz der Beschwerdeführerin werden ebenfalls nicht belegt.

E. 3.4.3

Gesamthaft ist somit eine Vielzahl von Indizien vorhanden, welche auf ein blosses Briefkastendomizil der Beschwerdeführerin an ihrem formellen Sitz in G (Kanton N) hindeuten. Die Beschwerdeführerin bringt nichts vor, was diese Vermutung umzustossen vermöchte. Der kantonalen Steuerbehörde ist somit der Hauptbeweis über ein blosses Briefkastendomizil der Beschwerdeführerin im Kanton N gelungen.

E. 3.5.1

Zu klären bleibt hingegen, ob sich das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2021 weiterhin im Kanton Zürich befand. Diesbezüglich ist massgebend, wo der Schwerpunkt ihrer Geschäftsführung lag (vgl. E. 2.2).

E. 3.5.2

Nicht entscheidend hierfür sind der Sitz der M AG und die durch das Unternehmen für die Beschwerdeführerin verrichteten Dienstleistungen, welche sich auf die Führung der Geschäftsbücher, die Erledigung von Steuerangelegenheiten sowie den IT-Support beschränkten. Mit Blick auf die Tätigkeit der Beschwerdeführerin handelt es sich bei den dargelegten Aufgaben nicht um ihr Kerngeschäft, sondern vielmehr um Bereiche, welche regelmässig an Drittunternehmen ausgelagert werden. Die genannten Tätigkeiten sind für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin nicht ausschlaggebend.

E. 3.5.3

Fraglich ist hingegen, ob die Beschwerdeführerin ihre Geschäftsleitung und die Fällung von Grundsatzentscheiden an die Q AG bzw. an die für die Gesellschaft tätige L übertragen hat. Diesbezüglich ist in Bezug auf den Sachverhalt zunächst festzustellen, dass L gemäss den aktenkundigen Handelsregisterauszügen sowie dem aktuellen Handelsregistereintrag zufolge zu keinem Zeitpunkt als Verwaltungsrätin der Beschwerdeführerin geamtet hat, sondern lediglich einzelzeichnungsberechtigt für sie war. Der durch die Vorinstanz festgestellte Sachverhalt ist in diesem Punkt folglich zu korrigieren. L ist jedoch als Verwaltungsrätin für die Q AG tätig, für welche der Verwaltungsratspräsident der Beschwerdeführerin, K, früher ebenfalls als Verwaltungsratspräsident amtierte. Bei der Beschwerdeführerin nahm L die Rolle der COO und Kommunikationsprojektleaderin ("Communications Project Leader") wahr. Wie die Vorinstanz korrekt ausführte, war die

Q AG für drei Hauptgebiete der Beschwerdeführerin zuständig: ein Führungsprojekt (" "), die Geschäftsführung ("Operations Management") und ein Kommunikationsprojekt ("Communications Project Leadership"). Die betreffenden Aufgabengebiete umfassten namentlich die Entwicklung und Unterhaltung von Projekt- und Geschäftsplänen, wöchentliche Teamsitzungen, die Erstellung von Jahresberichten und die quartalsweise Aktionärskommunikation. Für die Leistungen erfasste die Beschwerdeführerin Fr. 104'192.- in ihrer Bilanz als geistiges Eigentum ("Intellectual property"). Zu klären bleibt, ob hierdurch eigentliche Geschäftsleitungsaufgaben ausgelagert, entsprechend vergütet und durch L als COO und faktisches Organ der Beschwerdeführerin erledigt worden sind.

E. 3.5.4

Faktische Organe sind Personen, die tatsächlich Organen vorbehaltene Entscheide treffen oder die eigentliche Geschäftsführung besorgen und so die Willensbildung der Gesellschaft massgebend mitbestimmen (BGE 141 III 159 E. 1.2.2; BGE 128 III 29 E. 3a; BGE 114 V 23 E. 4e; BVGr, 6. März 2020, B-6863/2018, E. 4.1.3).

E. 3.5.5

Mit der Vorinstanz ist übereinstimmend festzustellen, dass die seitens der Beschwerdeführerin an die Q AG bzw. an L delegierten Aufgaben für ihre operative Geschäftstätigkeit wesentlich scheinen. Die Vorinstanz hielt auch zu Recht fest, es seien keine anderen nennenswerten Tätigkeiten der Beschwerdeführerin in der fraglichen Steuerperiode ersichtlich. Dies gilt namentlich mit Blick auf die den Angaben der Beschwerdeführerin zufolge angeblich durch ihren Verwaltungsratspräsidenten K ausgeübte Geschäftsleitung. Gestützt auf die Akten und die Ausführungen der Beschwerdeführerin selbst, beschränkte sich die Tätigkeit von K hauptsächlich auf das Unterzeichnen von Verträgen im Namen der Gesellschaft. Wo genau die Unterzeichnungen jeweils stattfanden, ist nicht bekannt. Von einer Vertragsunterzeichnung am formellen Sitz der Gesellschaft kann jedoch nicht ausgegangen werden, da sich dort wie festgestellt ein blosses Briefkastendomizil befand (E. 3.4.3). Denkbar ist allenfalls eine Unterzeichnung der Verträge am Wohnsitz des Verwaltungsratspräsidenten, in der Gemeinde J. Vorliegend ist dies jedoch nicht entscheidend, da für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin nicht allein auf die Unterzeichnung von Verträgen abgestellt werden kann. Nachweise über eine anderweitige Mitwirkung von K bei der Projektführung und -leitung der Gesellschaft sind nicht aktenkundig. Bei den durch L ausgeübten Tätigkeiten ist dagegen davon auszugehen, dass sie zumindest in strategischer Hinsicht zentrale Aufgaben der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin übernahm. Hierfür spricht auch ihre Präsentation auf der Internetseite der Beschwerdeführerin, wo sie als COO und "other Key Team Member" bezeichnet wird. Vor diesem Hintergrund kann der Beschwerdeführerin keineswegs gefolgt werden, wenn sie in ihrer Replik geltend macht, das kantonale Steueramt habe L nur wegen ihres früheren Wohnsitzes und des dadurch begründeten Bezugs zum Kanton Zürich willkürlich als faktisches Organ von ihr bezeichnet. Vielmehr kam L bei der Geschäftsführung und Leitung der Beschwerdeführerin eine Schlüsselrolle zu. Durch die erfolgte Auslagerung wesentlicher Geschäftsleitungsaufgaben in Verbindung mit der ihr erteilten Einzelzeichnungsberechtigung für die Gesellschaft hatte L die Stellung eines faktischen Organs der Beschwerdeführerin inne. Da sich in den Akten keine Anhaltspunkte finden, dass L die ihr übertragenen Aufgaben je am formellen Sitz der Beschwerdeführerin ausgeübt hätte, bei welchem es sich im Übrigen um ein blosses Briefkastendomizil handelt,

ist, wie seitens der Vorinstanz dargelegt, naheliegend, dass sie als Angestellte der Q AG die Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin in den Räumlichkeiten der Q AG in F vornahm. Folglich schlossen das kantonale Steueramt und die Vorinstanz zu Recht auf eine in F gelegene tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin, weshalb der Kanton Zürich für die Steuerperiode 2021 zu Recht an seiner Steuerhoheit über die Beschwerdeführerin festhielt.

E. 3.6

Die beantragten Parteibefragungen von K und L im Rahmen einer mündlichen Verhandlung sind abzulehnen, da diese in einem offenkundigen Näheverhältnis zur Beschwerdeführerin stehen und das Ergebnis der Befragungen mit Blick auf die Aktenlage voraussichtlich nichts am Beweisergebnis ändern würde. Auf die Befragungen konnte daher in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden, ohne dass das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin dadurch verletzt worden wäre.

E. 3.7

Bei der dargelegten Ausgangslage ist der Antrag der Beschwerdeführerin betreffend die Feststellung ihrer per 28. April 2021 beendeten Steuerpflicht im Kanton Zürich abzuweisen. Eine Korrektur ihrer Einschätzung für das Steuerjahr 2021 in diesem Sinne und die Vornahme einer Steuerauscheidung per Wegzugsdatum sind ebenfalls nicht erforderlich. Auch dem Antrag betreffend eine rückwirkende Streichung der Beschwerdeführerin aus dem Steuerregister des Kantons Zürich per 28. April 2021 kann nicht stattgegeben werden. Die Beschwerde ist folglich abzuweisen.

E. 4

Bei Verfahren mit bestimmbarem Streitwert richtet sich die Gerichtsgebühr gemäss § 3 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) in der Regel nach dem Streitwert. Gemessen am Streitwert wäre die Gerichtsgebühr vorliegend auf Fr. 500.- zu begrenzen. Mit Blick auf praxisgemäss ähnlich gelagerte Fälle, wie namentlich Steuerdomizilentscheide, erscheint indes die ermessensweise Festsetzung einer Gerichtsgebühr in demselben Umfang angemessen. Mit Blick auf den Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG).

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