

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00097 vom 17. Dezember 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-12-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2025.00097

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00097 du 17 décembre 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00097 del 17 dicembre 2025

Regeste

[Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig war.] Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1.1). Novenrecht (E. 1.2). Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (E. 2.1). Wenn 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 (E. 2.2). Im Sinne einer Beweiserleichterung ist davon auszugehen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person im Kantonsgebiet befindet, sobald eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass sich die relevante Geschäftsführung schwergewichtig an einem bestimmten Ort im Kantonsgebiet abspielt (E. 2.3). Kann unter Würdigung der gesamten Umstände nicht mit dem erforderlichen Beweismass festgestellt werden, dass an einem bestimmten Ort schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen und die Geschäfte geführt worden sind, kann die juristische Person an diesem Ort nicht ihre tatsächliche Verwaltung haben (E. 2.4 und E. 2.5). Aufgrund der Belege, Hinweise und Indizien sowie des Verhaltens der Beschwerdeführerin im Steuerdomizilverfahren steht für das Verwaltungsgericht mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit fest, dass die Fäden der Geschäftsführung am Wohnsitz des alleinigen geschäftsführenden Aktionärs im Kanton Zürich zusammenliefen und dort schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide für die Beschwerdeführerin getroffen wurden (E. 3.3 ff.). Damit hatte die Beschwerdeführerin ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Zürich. In der strittigen Steuerperiode bestand eine unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich (E. 3.4). 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. Der Besteuerungsanspruch des Kantons, in dessen Gebiet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet, geht dem Besteuerungsanspruch des Sitzkantons vor (E. 4.1). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Steuerhoheit (1.1.2018.31.12.2020) [Strittig ist, ob die

Beschwerdeführerin aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig war.] Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1.1). Novenrecht (E. 1.2). Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (E. 2.1). Wenn 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 (E. 2.2). Im Sinne einer Beweiserleichterung ist davon auszugehen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person im Kantonsgebiet befindet, sobald eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass sich die relevante Geschäftsführung schwergewichtig an einem bestimmten Ort im Kantonsgebiet abspielt (E. 2.3). Kann unter Würdigung der gesamten Umstände nicht mit dem erforderlichen Beweismass festgestellt werden, dass an einem bestimmten Ort schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen und die Geschäfte geführt worden sind, kann die juristische Person an diesem Ort nicht ihre tatsächliche Verwaltung haben (E. 2.4 und E. 2.5). Aufgrund der Belege, Hinweise und Indizien sowie des Verhaltens der Beschwerdeführerin im Steuerdomizilverfahren steht für das Verwaltungsgericht mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit fest, dass die Fäden der Geschäftsführung am Wohnsitz des alleinigen geschäftsführenden Aktionärs im Kanton Zürich zusammenliefen und dort schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide für die Beschwerdeführerin getroffen wurden (E. 3.3 ff.). Damit hatte die Beschwerdeführerin ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Zürich. In der strittigen Steuerperiode bestand eine unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich (E. 3.4). 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. Der Besteuerungsanspruch des Kantons, in dessen Gebiet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet, geht dem Besteuerungsanspruch des Sitzkantons vor (E. 4.1). Abweisung. Stichworte: AKTIENGESELLSCHAFT BEWEISLAST BEWEISMASS GESCHÄFTSLEITUNG INDIZIEN JURISTISCHE PERSON MITWIRKUNG ORT DER TATSÄCHLICHEN VERWALTUNG STEUERDOMIZIL STEUERDOMIZILENTSCHEID STEUERHOHEIT STEUERHOHEITSENTSCHEID STEUERPFLICHT Rechtsnormen: § 55 StG Art. 20 Abs. I StHG Art. 8 ZGB Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 2 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SB.2025.00097 Urteil der 2. Kammer vom 17. Dezember 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Maja Schüpbach Schmid, Verwaltungsrichter Moritz Seiler, Gerichtsschreiber Luka Marki. In Sachen A AG, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (1.1.2018-31.12.2020), hat sich ergeben: I. Die A AG bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister die Erbringung von Beratungs- und Managementdienstleistungen im Bereich ... Der statutarische Sitz lag bis 16. Juni 2020 am C-Weg 01 in D (Kanton E) und wurde hernach an die F-Strasse 02 in D (Kanton E) verlegt. Mit Auflage vom 30. November 2023 teilte das kantonale Steueramt der A AG mit, dass Informationen vorliegen würden, die eine tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft im Kanton Zürich als

wahrscheinlich erscheinen liessen. Es forderte die A AG deshalb auf, verschiedene Unterlagen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2022 einzureichen. Am 1. Februar 2024 nahm die A AG zur Auflage Stellung und reichte Unterlagen ein. Mit weiterer Auflage vom 6. Februar 2024 forderte das kantonale Steueramt von der A AG zusätzliche Unterlagen ein, wobei es die Abklärungsperiode auf den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2020 beschränkte. Mit Schreiben vom 28. März 2024 nahm die A AG zur Auflage Stellung und reichte weitere Unterlagen ein. Mit Entscheid vom 3. April 2024 beanspruchte das kantonale Steueramt die Steuerhoheit über die A AG für die Steuerperioden 2018, 2019 und 2020. Die dagegen am 3. Mai 2024 erhobene Einsprache wurde am 6. Januar 2025 abgewiesen. II. Am 6. Februar 2025 erhob die A AG Rekurs beim Steuerrekursgericht. Dieses wies den Rekurs mit Entscheid vom 1. Juli 2025 ab. III. Mit Beschwerde vom 8. August 2025 liess die A AG (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) dem Verwaltungsgericht beantragen, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 1. Juli 2025 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Steuerhoheit zu Unrecht dem Kanton Zürich zugewiesen wurde, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Am 12. August 2025 verzichtete das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung. Das kantonale Steueramt beantragte mit Beschwerdeantwort vom 25. August 2025 die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Gemeinde G liessen sich nicht vernehmen. 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 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, 15. Oktober 2025, SB.2024.00135, E. 1.2; VGr, 21. August 2024, SB.2024.00023, E. 1.2; 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).

E. 2.1

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 StG sowie Art. 20 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG]). 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 die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; findet sie an mehreren Orten statt, ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGE 151 II 466 E. 4.1; BGE 150 II 321 E. 3.2; BGr, 6. April 2022, 2C_211/2019, E. 4.2.2; BGr, 6. Oktober 2021, 2C_24/2021, E. 4.2; BGr, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 2.2; BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2).

E. 2.2

Die Verteilung der (objektiven) Beweislast erfolgt nach ständiger Rechtsprechung auch im Steuerrecht sinngemäss nach Art. 8 des Zivilgesetzbuchs (BGE 150 II 321 E. 3.6.1; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGE 142 II 488 E. 3.8.2). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 144 II 427 E. 8.3.1). 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; BGE 147 II 209 E. 5.1.3). 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 (vgl. BGE 151 II 466 E. 4.2 mit Hinweisen).

E. 2.3

Wo die Geschäfte geführt werden und die einzelnen Entscheide getroffen werden, die den Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person bestimmen, ist eine Tatsache, deren Feststellung mit dem üblichen strikten Beweismass für die beweisführungsbelasteten Steuerbehörden regelmässig unmöglich oder zumindest unzumutbar ist. Im Sinn einer Beweiserleichterung (Senkung des Beweismasses) ist deshalb davon auszugehen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person im Kantonsgebiet befindet, sobald eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass sich die relevante Geschäftsführung schwergewichtig an einem bestimmten Ort im Kantonsgebiet abspielt. Dabei steht es der steuerpflichtigen juristischen Person frei, Beweismittel beizubringen, die gegen die tatsächliche Verwaltung im Kantonsgebiet sprechen (BGE 150 II 321 E. 3.6.4).

E. 2.4

Das Bundesgericht hat sich unlängst in einem Urteil mit grundlegenden Fragen zur Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung befasst (BGE 151 II 466). Hierin hat es 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 ihres Geschäftsführers gewissermassen ein subsidiäres Steuerdomizil der juristischen Person begründe, wenn nicht bestimmt werden könne, 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 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 (BGE 151 II 466 E. 4.5.1; vgl. auch BGr, 8. April 2025, 9C_547/2023, E. 5.1 [betreffend

VGr, 5. Juli 2023, SB.2023.00033]; BGr, 25. April 2025, 9C_488/2023 [betreffend VGr, 24. Mai 2023, SB.2023.00004]; BGr, 19. März 2025, 9C_504/2024, E. 7.1). Aufgrund dieser Rechtsprechung hat auch das Verwaltungsgericht seine Praxis angepasst (vgl. VGr, 15. Oktober 2025, SB.2024.00135, E. 2.3).

E. 2.5

Letztlich sind bei der Ermittlung des Orts der tatsächlichen Verwaltung die gesamten Umstände des Einzelfalls entscheidend (BGr, 20. August 2020, 2C_522/2019, E. 2.1, nicht publiziert in: BGE 147 I 325, aber in: StE 2021 A 24.22 Nr. 7; BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1 mit Hinweisen). Zu diesen Umständen gehört auch die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person im Verfahren. Wirkt die steuerpflichtige Person entgegen ihrer Mitwirkungspflicht nicht oder nur ungenügend mit, kann die Behörde dies als Indiz zulasten der steuerpflichtigen Person würdigen (BGE 148 II 285 E. 3.1.2; BGr, 22. Juni 2023, 9C_133/2023, E. 3.2; BGr, 26. Mai 2023, 9C_251/2023, E. 3.2.4; BGr, 15. März 2023, 9C_624/2022, E. 5.2.3; BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021, 2C_212/2021, E. 5.1.2). Im Steuerdomizilverfahren 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 (BGE 148 II 285 E. 3.1.1; BGr, 22. Juni 2023, 9C_133/2023, E. 3.2; BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021, 2C_212/2021, E. 5.1.1; vgl. auch BGE 60 I 342 E. 2).

E. 3

Die Beschwerdeführerin hatte ihren Sitz im streitbetroffenen Zeitraum nicht im Kanton Zürich. Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin im Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2020 aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig war.

E. 3.1

Die Vorinstanz erwog im angefochtenen Entscheid, dass die Beschwerdeführerin keinen Nachweis für die Präsenz von H an den Domiziladressen (bis zum 1. Dezember 2019) am C-Weg 01 in D (Kanton E) und (ab dem 1. Dezember 2019) an der F-Strasse 02 in D (Kanton E) habe erbringen können. Beim Domizil am C-Weg 01 handle es sich unbestrittenermassen um eine Wohnliegenschaft, an der bereits 105 andere inzwischen gelöschte Firmen ihr Domizil gehabt hätten (zumeist jeweils c/o Dr. I). Ein Mietvertrag habe nicht bestanden; die Miete (monatlich Fr.) sei aufgrund einer langjährigen, freundschaftlichen Beziehung zum Vermieter jeweils in unregelmässigen Abständen bar ausgerichtet und nicht in der Buchhaltung erfasst worden. Geschäftstätigkeiten mit Kunden seien für die ebenerwähnte Domiziladresse nicht erbracht worden. Überhaupt sei eine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin am statutarischen Sitz am C-Weg 01 in D (Kanton E) schon gar nicht behauptet worden. Darüber hinaus habe die Beschwerdeführerin auch nicht nachzuweisen vermocht, dass H am von der J AG gemieteten "geteilten Arbeitsplatz" mit 12 m an der F-Strasse 03 in D (Kanton E) tätig gewesen sei. Hinsichtlich dieses Mietvertrags bestünden sowohl in Bezug auf den vereinbarten Mietbeginn (per 1. Mai 2019, 1. Dezember 2019 oder 1. Mai 2020) als auch in Bezug auf den monatlichen Mietzins (Fr. oder Fr.) offensichtliche Ungereimtheiten. Aufgrund der Indizien hielt es die Vorinstanz für überwiegend wahrscheinlich, dass der alleinige geschäftsführende Aktionär der Beschwerdeführerin, H, an seinem Wohnort in G (ZH) den Geschäftsgang der

Beschwerdeführerin geleitet habe. H sei im hier streitbetroffenen Zeitraum in G (ZH) wohnhaft gewesen, wo er über die nötige Infrastruktur zur tatsächlichen Leitung der Beschwerdeführerin verfügt habe. Aufgrund der Tatsache des vorhandenen Büroarbeitsplatzes in G (ZH) und aufgrund der Fitnessstudiobesuchs- und Kreditkartendaten (bzw. aufgrund der sich aus der Nichteinreichung der vollständigen Kreditkartendaten zulasten der Beschwerdeführerin auswirkenden Indizien sowie der familiären Situation) sei erwiesen, dass sich H nach Beendigung seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der K AG überwiegend im Kanton Zürich aufhielt und von seinem Wohnort aus die Beschwerdeführerin geführt habe.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, die Vorinstanz verkenne die heutige wirtschaftliche und unternehmerische Realität in der Beratungsbranche. Sie bestreite nicht, dass H von verschiedenen Orten aus mobil gearbeitet habe, doch die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin habe insbesondere während seiner Anstellung bei der K AG und auch danach in D (Kanton E) stattgefunden. Ihm sei es ausdrücklich erlaubt gewesen, die Büroräumlichkeiten der K AG für die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin zu nutzen. Spätestens ab Januar 2019 habe an der F-Strasse 02 in D (Kanton E) ein klar erkennbares Mietverhältnis mit Büroinfrastruktur bestanden. Das kantonale Steueramt könne nicht belegen, dass eine Leitungstätigkeit in G (ZH) stattgefunden habe. Um eine Präsenz in G (ZH) und daraus folgend eine Verwaltung und Leitung von dort aus zu begründen, habe die Vorinstanz in erheblichem Masse auf Fitnessstudiobesuche und Kreditkartentransaktionen abgestützt. Freizeitaktivitäten würden jedoch keinen Rückschluss auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung und Leitung erlauben. Die Nichteinreichung der Kreditkartenauszüge sei nachvollziehbar begründet worden. Für die Annahme, der Ort der tatsächlichen Verwaltung liege in G (ZH), bestünden keine ausreichenden Indizien.

E. 3.3

Die Akten und das Verhalten der Beschwerdeführerin belegen mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich befand.

E. 3.3.1

Die Vorinstanz hat zuerst die kantonsfremde Substanz untersucht und ihr in der Entscheidbegründung viel Platz eingeräumt. Dies bedeutet aber nicht, dass die Beurteilung der Vorinstanz im Ergebnis zu beanstanden wäre. Denn die Vorinstanz hat in einem zweiten Schritt mehrere Anhaltspunkte dafür genannt, die sie zur Überzeugung geführt haben, der Ort der tatsächlichen Verwaltung habe sich am Wohnsitz von H im Kanton Zürich befunden.

E. 3.3.2

Die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin wird über H, alleiniger geschäftsführender Aktionär der Beschwerdeführerin, ausgeübt. Gemäss eigenen Angaben zufolge stand H in seiner Wohnung in G (ZH) für die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin ein Raum als Büro zur Verfügung. Für die Büroinfrastruktur in G (ZH) verbuchte die Beschwerdeführerin einen entsprechenden Raumaufwand (je Fr. für 2018 und 2019 sowie Fr. für 2020). Dies ist ein klares Indiz, dass dieser Arbeiten zu Hause verrichtete, was die Beschwerdeführerin auch nicht in Abrede stellt, sondern vielmehr im Rahmen des

Auflageverfahrens bestätigt hat. Im Licht dieser Ausführungen erscheint der von der Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren unsubstanziert vorgebrachte Einwand, die Benützung des Büros in G (ZH) sei lediglich vermehrt aufgrund der angeordneten Massnahmen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie im Frühjahr 2020 erfolgt, als reine Parteibehauptung.

E. 3.3.3

Das Indiz, wonach H die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin in G (ZH) ausgeübt hat (E. 3.3.2 hiervor), wird dadurch verstärkt, dass die Beschwerdeführerin ■ entgegen ihren unsubstanzierten Behauptungen ■ keinen Nachweis für die Präsenz von H an den Domiziladressen (bis zum 1. Dezember 2019) am C-Weg 01 in D (Kanton E) und (ab dem 1. Dezember 2019) an der F-Strasse 02 in D (Kanton E) erbringen konnte. Die Vorinstanz legte eingehend und überzeugend dar, dass die entsprechenden Domiziladressen nicht für die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin gebraucht wurden und diese am Wohnort von H in G (ZH) erledigt wurden. Diesbezüglich kann vollumfänglich auf die Erwägungen der Vorinstanz verwiesen werden (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 115 StG und § 70 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Soweit die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren hiergegen einwendet, die Vorinstanz verkenne damit, dass H bis Mai 2018 für die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin die Büroräumlichkeiten der K AG genutzt habe, ist ihr nicht zu folgen. Die Beschwerdeführerin möchte dies mit einer beigelegten und vom 5. Februar 2025 datierten Arbeitsbestätigung der K AG und einem undatierten Bestätigungsschreiben von L (ehemaliges Geschäftsleitungsmitglied der K AG) belegt haben. Aufgrund des Anscheins, dass beide Dokumente für die Verfahren vor der Vorinstanz und vor Verwaltungsgericht erstellt wurden, sind sie als Gefälligkeitsschreiben zu qualifizieren. Aus der Darstellung der Beschwerdeführerin ist vielmehr zu schliessen, dass es für H grundsätzlich keine Gründe gab, die Domiziladresse C-Weg 01 in D (Kanton E) aufzusuchen, befanden sich doch in der Konsequenz dort auch keine Räumlichkeiten, Unterlagen und notwendige Infrastruktur für die Arbeit der Beschwerdeführerin. Das Gleiche gilt auch für die Domiziladresse an der F-Strasse 02 in D (Kanton E). Belege für Geschäftstätigkeiten mit Kunden, wie die Beschwerdeführerin behauptet, wurden für keine der beiden Domiziladressen erbracht.

E. 3.3.4

Um die Anwesenheit von H im Kanton E zu belegen, reichte die Beschwerdeführerin im Auflageverfahren eine Statistik zu den Logdaten des Fitnessstudios T für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 18. Dezember 2023 (Eincheck- und Auscheck-Zeiten) ein. Daraus ist ersichtlich, dass H bis zum 31. März 2018 regelmässig im Fitnessstudio TM in D (Kanton E) trainierte. Dies ist insbesondere damit zu erklären, dass H bis zum 31. Mai 2018 für die in D (Kanton E) domizilierte K AG unselbständig erwerbstätig war, bevor er sich ganz der Tätigkeit der Beschwerdeführerin widmete. Nach Beendigung der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der K AG nahmen die Besuche des Fitnessstudios TM in D (Kanton E) markant ab. Seit der Konzentration auf die Erwerbstätigkeit für die Beschwerdeführerin ab 1. Juni 2018 sind die Fitnessstudiobesuche weit überwiegend im Fitnessstudio TN in O (ZH) erfolgt. Dabei bewegen sich die Eincheck-Zeiten in einem breiten Band zwischen 9.45 Uhr und 18.22 Uhr, wobei die Mehrheit der Besuche zwischen 12.30 Uhr und 16.00 Uhr stattfanden. Im Jahr 2019 besuchte H das Fitnessstudio TM in D (Kanton E) rund 21 Mal, wohingegen er das Fitnessstudio TN in O (ZH) rund 125 Mal besuchte. Bis zur Erklärung der ausserordentlichen Lage aufgrund der

COVID-19-Pandemie im März 2020 sind rund 18 Besuche im Fitnessstudio TN in O (ZH) verzeichnet; in D (Kanton E) fanden lediglich 3 Besuche statt. Nach der pandemiebedingten Pause sind für den Rest des Jahres 2020 nur vereinzelte Besuche in D (Kanton E) erfasst. Es versteht sich von selbst, dass Freizeitaktivitäten für sich allein keine Rückschlüsse auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung erlauben (vgl. BGr, 25. April 2025, 9C_488/2023, E. 6.3). Jedoch ist der Besuch des Fitnessstudios in O (ZH) zu Mittags- und teilweise Nachmittagszeiten ein starkes Indiz für einen Aufenthalt von H am entsprechenden Tag im Kanton Zürich. Die Behauptung, H sei morgens von G (ZH) ins Geschäftsdomizil nach D (Kanton E) gependelt und dann wiederum mittags in den Kanton Zürich zurückgekehrt, um das Fitnessstudio in O (ZH) zu besuchen, ist mit der Vorinstanz als lebensfremd zu qualifizieren. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, H habe aufgrund des grossen Kundenstamms in Asien (Telefonate nach Japan, Südkorea und Singapur) lediglich vormittags für sie gearbeitet (und das Fitnessstudio in O [ZH] am freien Nachmittag besucht), lässt sich weder mit früheren Angaben noch mit den in den Akten liegenden Belegen vereinbaren. Aktenkundig ist vielmehr, dass H für die Beschwerdeführerin auch Telefonate in die Vereinigten Staaten von Amerika (USA) und in europäische Staaten, namentlich Deutschland, in relevantem Umfang führte, soweit dies aufgrund der wenigen, aber aussagekräftigen Telefonrechnungen erkennbar ist. Diese können bereits aufgrund der Zeitverschiebung (zu den USA) frühestens nachmittags stattgefunden haben. Aus den Akten ist auch ersichtlich, dass ein erheblicher Anteil am Dienstleistungsertrag der Beschwerdeführerin von der P-Gruppe bzw. vom Unternehmen Q, zwei Unternehmen aus den USA, stammen, was ebenfalls nahelegt, dass H (aufgrund der Zeitverschiebung) regelmässig auch nachmittags für die Beschwerdeführerin tätig war. Gemäss den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin übte H die Geschäftstätigkeiten aufgrund der Kunden aus den USA (und aus China) auch zu Nachtzeiten aus seinem Büro in G (ZH) aus. Mit der Vorinstanz ist aufgrund der in den Akten liegenden Belege davon auszugehen, dass sich die Arbeitstätigkeit von H für die Beschwerdeführerin über den ganzen Tag erstreckte und sich diese an den internationalen Geschäftspartnern und Kunden (namentlich in Asien, Europa und den USA) sowie an den Bedürfnissen seiner Familie (Lebenspartnerin mit zwei Kleinkindern) orientierte.

E. 3.3.5

In der Beweiswürdigung zu berücksichtigen und in der vorliegenden Angelegenheit massgeblich ins Gewicht fallend ist der Umstand, dass das kantonale Steueramt die Beschwerdeführerin mit Auflage vom 6. Februar 2024 zur Einreichung diverser Unterlagen aufforderte. Insbesondere verlangte es die Jahreskontoauszüge der Bank- und Kreditkarten der Beschwerdeführerin für den streitbetroffenen Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2020. Dieser Auflage ist die Beschwerdeführerin nicht vollständig nachgekommen. Zwar reichte sie Kreditkartenabrechnungen einer Visa-Karte von H bei der Bank R für die Periode ab Mai 2019 ein. Die Auszüge (ca. 90 Seiten) weisen vor allem Reise-, Taxi- und Hotelkosten sowie Restaurantbesuche und Benzin- bzw. später Strombezüge aus. Aus den Abrechnungen lässt sich erkennen, dass die Aufenthalte von H 2019 im Kanton Zürich und die Aufenthalte 2020 im Kanton E überwiegen. Für das Jahr 2018 liegt lediglich eine Abrechnung einer weiteren Kreditkarte von H in den Akten, einer Mastercard der Bank R. Im erfassten Zeitraum vom 8. Februar 2018 bis zum 8. März 2018 überwiegen zwar die Auslagen im Kanton E. Für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 7. Februar 2018 und den Zeitraum ab dem 9. März 2018 bis und mit 31. Dezember 2020 liegen betreffend die letztgenannte Kreditkarte aber keine Abrechnungen vor, obwohl diese

■ entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin ■ mit Auflage vom 6. Februar 2024 ausdrücklich eingefordert worden waren. Wie bereits im vorinstanzlichen Verfahren behauptet die Beschwerdeführerin erneut, die Auszüge der Jahre 2018■2020 würden rund 150 Seiten umfassen, weshalb sie lediglich die Abrechnung für den Monat März 2018 eingereicht habe. Dies ist in Anbetracht der Tatsache, dass es ihr möglich war, rund 90 Seiten der Visa-Kreditkartenabrechnung einzureichen, als reine Schutzbehauptung zu bezeichnen. Indem sie es unterlassen hat, die vorgenannten, für eine umfassende Beurteilung erforderlichen Unterlagen einzureichen, ist die Beschwerdeführerin ihrer Mitwirkungspflicht nicht im geforderten Masse nachgekommen. Eine lückenlose Überprüfung ihrer geschäftlichen Aktivitäten in den streitigen Steuerperioden wurde dadurch verunmöglicht. Die selektiv eingereichten Belege sind für eine Gesamtbeurteilung ungeeignet, kann hierdurch doch eine einseitige Sachverhaltsdarstellung zugunsten der Beschwerdeführerin nicht ausgeschlossen werden. Eine nachvollziehbare Begründung für die Nichteinreichung sämtlicher eingeforderter Kreditkartenauszüge gelingt der Beschwerdeführerin somit nicht. Aufgrund ihrer unzureichenden Mitwirkung ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz festhält, dass dies ein gewichtiges Indiz dafür darstellt, dass der sich daraus ergebende digitale "Fussabdruck" für Aufenthalte im Kanton Zürich sprechen würden. Damit ist es der Beschwerdeführerin misslungen, Zweifel daran zu wecken, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht im Kanton E, sondern im Kanton Zürich befunden hat. Dabei hätte es der Beschwerdeführerin freigestanden, Beweismittel beizubringen, die gegen die tatsächliche Verwaltung im Kanton Zürich sprechen (E. 2.3 hiervor), namentlich durch die Beibringung sämtlicher Kreditkartenauszüge der streitigen Steuerperioden.

E. 3.3.6

Aufgrund der oben genannten Belege, Hinweise und Indizien sowie des Verhaltens der Beschwerdeführerin im Steuerdomizilverfahren steht für das Verwaltungsgericht mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit fest, dass die Fäden der Geschäftsführung am Wohnsitz von H in G (ZH) zusammenliefen und dort schwergewichtig die wesentlichen unternehmerischen Entscheide für die Beschwerdeführerin getroffen wurden. Die Beschwerdeführerin bringt denn auch nichts vor, was annehmen liesse, dass sich ihre tatsächliche Verwaltung schwergewichtig an einem anderen bestimmten Ort, sei es im Sitzkanton oder anderswo, abgespielt haben könnte. Ihre Ausführungen zur wirtschaftlichen und unternehmerischen Realität in der Beratungsbranche mögen allenfalls erklären, weshalb sie dort ihren Sitz hatte und sich dort in das Handelsregister eintragen liess. Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide im streitbetroffenen Zeitraum schwergewichtig in D (Kanton E) getroffen worden wären, bleibt die Beschwerdeführerin dagegen schuldig. Entgegen ihren Ausführungen fällt der Beschwerdeführerin sehr wohl zur Last, wenn die von ihr behaupteten Tatsachen, die für eine tatsächliche Verwaltung im Kanton E sprechen würden, unbewiesen bleiben, trägt sie doch dafür die objektive Beweislast (vgl. E. 2.2 hiervor).

E. 3.3.7

Auf die von der Beschwerdeführerin beantragten Befragungen von L (ehemaliges Mitglied der Geschäftsleitung der K AG und Vorgesetzter von H) und S (Vermieter des Büroraums am C-Weg 01 in D [Kanton E]) kann mangels ersichtlicher Entscheidungsrelevanz verzichtet werden. Die entscheiderelevanten Tatsachen sind gestützt auf die Akten und die beigebrachten Belege geklärt. Die Befragungen sind daher nicht zweckdienlich und sie

würden nichts am Ergebnis ändern, weshalb die Abnahme der offerierten Befragungen in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet wird (vgl. VGr, 15. Oktober 2025, SB.2025.00046, E. 3.5.7; VGr, 3. Februar 2021, SB.2020.00074, E. 3.4).

E. 3.4

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin in G (ZH) ihre tatsächliche Verwaltung hatte und somit vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2020 eine unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich bestand. Die entsprechende Würdigung der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden.

E. 4.1

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 (BV) zu entnehmen. Nach diesen Grundsätzen geht der Besteuerungsanspruch des Kantons, in dessen Gebiet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet, dem Besteuerungsanspruch des Sitzkantons vor (vgl. BGE 151 II 466 E. 5.2 mit zahlreichen Hinweisen).

E. 4.2

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befand sich nach dem Gesagten im Kanton Zürich, zumindest bis und mit Beginn des Steuerjahres 2020. Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, bestand somit auch in der Steuerperiode 2020 noch eine Steuerpflicht im Kanton Zürich (vgl. Art. 22 Abs. 1 StHG), die durch keinen Steueranspruch eines anderen Kantons verdrängt worden wäre. Folglich ist es auch mit Blick auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht zu beanstanden, dass das kantonale Steueramt die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2018, 2019 und 2020 und damit seine Veranlagungszuständigkeit festgestellt hat.

E. 5

Demnach erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG). Als unterliegende Partei steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG).

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