

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2026.00009 vom 27. Mai 2026

ZH Verwaltungsgericht, 2026-05-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_SB.2026.00009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2026.00009)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2026.00009 du 27 mai 2026

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2026.00009 del 27 maggio 2026

## Regeste

[In der Hauptsache ist strittig, ob die Beschwerdeführerin aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig war. In verfahrensrechtlicher Hinsicht präzisiert das Verwaltungsgericht seine Rechtsprechung zum Novenrecht bei Beschwerden im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung.] Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt ein Novenverbot (E. 1.3.1). An der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung, wonach bei Beschwerden im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung neue Tatsachen und Beweismittel zulässig seien, kann nicht mehr festgehalten werden (E. 1.3.2). Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (E. 3.1). Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist für die Bestimmung des Orts ihrer tatsächlichen Verwaltung nicht entscheidend, wo sich ihr Server in der Steuerperiode 2019 befunden hat. Sie bringt selbst vor, es sei bei ihrer Tätigkeit systemimmanent, dass sie grundsätzlich von einem beliebigen Ort aus ihr Tagesgeschäft verrichten könne. Nachweise für eine physische Präsenz ihrer Mitarbeitenden im anderen Kanton liegen kaum vor. Trotz entsprechender Auflage reichte die Pflichtige insbesondere keine Spesenabrechnungen, keine Bargeldbezüge und auch kein Kalendarium ein, welches Rückschlüsse über die Anwesenheit ihrer Mitarbeitenden vor Ort zugelassen hätte (E. 4.4.2). Aufgrund der vorgenannten Belege, Hinweise und Indizien sowie des Verhaltens der Pflichtigen im Steuerdomizilverfahren steht für das Verwaltungsgericht im Rahmen einer Gesamtwürdigung sämtlicher Indizien mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit fest, dass die Fäden der Geschäftsführung in H im Kanton Zürich zusammenliefen und sich in der streitbetroffenen Steuerperiode dort ihre tatsächliche Verwaltung befand. Die Pflichtige war in der Steuerperiode 2019 im Kanton Zürich somit unbeschränkt steuerpflichtig (E. 4.4.3). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist noch nicht rechtskräftig.  
Rechtsgebiet: Steuerrecht  
Betreff: Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2019 [In der Hauptsache ist strittig, ob die Beschwerdeführerin aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig war. In verfahrensrechtlicher Hinsicht präzisiert das Verwaltungsgericht seine Rechtsprechung zum Novenrecht bei Beschwerden im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung.] Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt ein Novenverbot (E. 1.3.1). An der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung, wonach bei Beschwerden im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung neue Tatsachen und Beweismittel zulässig seien, kann

nicht mehr festgehalten werden (E. 1.3.2). Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (E. 3.1). Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist für die Bestimmung des Orts ihrer tatsächlichen Verwaltung nicht entscheidend, wo sich ihr Server in der Steuerperiode 2019 befunden hat. Sie bringt selbst vor, es sei bei ihrer Tätigkeit systemimmanent, dass sie grundsätzlich von einem beliebigen Ort aus ihr Tagesgeschäft verrichten könne. Nachweise für eine physische Präsenz ihrer Mitarbeitenden im anderen Kanton liegen kaum vor. Trotz entsprechender Auflage reichte die Pflichtige insbesondere keine Spesenabrechnungen, keine Bargeldbezüge und auch kein Kalendarium ein, welches Rückschlüsse über die Anwesenheit ihrer Mitarbeitenden vor Ort zugelassen hätte (E. 4.4.2). Aufgrund der vorgenannten Belege, Hinweise und Indizien sowie des Verhaltens der Pflichtigen im Steuerdomizilverfahren steht für das Verwaltungsgericht im Rahmen einer Gesamtwürdigung sämtlicher Indizien mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit fest, dass die Fäden der Geschäftsführung in H im Kanton Zürich zusammenliefen und sich in der streitbetroffenen Steuerperiode dort ihre tatsächliche Verwaltung befand. Die Pflichtige war in der Steuerperiode 2019 im Kanton Zürich somit unbeschränkt steuerpflichtig (E. 4.4.3).

Abweisung. Stichworte: DOPPELBESTEUERUNGSVERBOT  
FESTSTELLUNGSBEGEHREN JURISTISCHE PERSON NEUE BEWEISMITTEL  
NEUE TATSACHE NEUE TATSACHEN NICHTEINTRETEN NOVEN  
NOVENVERBOT ORT DER TATSÄCHLICHEN VERWALTUNG  
PRAXISÄNDERUNG STAATSRECHTLICHE BESCHWERDE TATSÄCHLICHE  
VERWALTUNG WIRTSCHAFTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT Rechtsnormen: Art. 29 Abs.  
II BV Art. 127 Abs. III BV § 55 StG § 153 Abs. III StG Art. 20 Abs. I StHG § 52 Abs. II  
VRG Art. 8 ZGB Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer  
Bedeutung) Gewichtung: 1 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung  
SB.2026.00009 Urteil der 2. Kammer vom 27. Mai 2026 Mitwirkend:  
Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich,  
Verwaltungsrichter Moritz Seiler, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A GmbH,  
vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das  
kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern  
1.1. ■ 31.12.2019, hat sich ergeben: I. Die A GmbH bezweckte im Jahr 2019 hauptsächlich  
die Entwicklung und den Vertrieb von [Informatikdienstleistungen] sowie die Erbringung  
von Dienstleistungen [im Bereich Informatik]. Der statutarische Sitz der Gesellschaft lag  
damals in C (Kanton D). Gesellschafter und Geschäftsführer in der Steuerperiode 2019  
waren gemäss Handelsregister E als Vorsitzende und F. Im Jahr 2021 löste G seine Ehefrau  
E als Gesellschafter und Geschäftsführer ab. Die A GmbH erwarb im Jahr 2019 zwei  
Liegenschaften in H (ZH). Gemäss der für die Steuerperiode 2019 für den Kanton D  
erstellten und im Kanton Zürich in Kopie eingereichten Steuererklärung und der angefügten  
Steuerausscheidung entfiel auf den Kanton Zürich ein Verlust von Fr. (bei einem totalen  
Reingewinn von Fr. ) sowie ein steuerbares Kapital von Fr. (bei einem Gesamtkapital von  
Fr. ). Mit Einschätzungsentscheid vom 22. Dezember 2022 schätzte das kantonale  
Steueramt die A GmbH für die Staats- und Gemeindesteuer 2019 mit einem steuerbaren  
Reingewinn von Fr. sowie einem steuerbaren Kapital von Fr. ein. Das kantonale Steueramt  
ging dabei von einer ganzjährigen unbeschränkten Steuerpflicht der A GmbH im Kanton  
Zürich respektive in der Gemeinde H aufgrund persönlicher Zugehörigkeit aus. In der  
hiergegen erhobenen Einsprache machte die A GmbH geltend, ihre tatsächliche Verwaltung  
in der Steuerperiode 2019 nicht an ihrem statutarischen Sitz in C, sondern in I (Kanton D)

gehabt zu haben. Nachdem die A GmbH eine Auflage des kantonalen Steueramts beantwortet und zusätzliche Unterlagen eingereicht hatte, wies das kantonale Steueramt die Einsprache am 4. Oktober 2024 ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 9. Dezember 2025 ab. III. Mit Beschwerde vom 6. Februar 2026 liess die A GmbH (nachfolgend: die Pflichtige) dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie in der Steuerperiode 2019 im Kanton Zürich nicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Eventualiter sei festzustellen, dass sich ihre Steuerpflicht im Kanton Zürich im Jahr 2019 auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit beschränkt habe, und es sei eine entsprechende Steuerauscheidung vorzunehmen. Subeventualiter sei die Sache zur ergänzenden Sachverhaltsabklärung und Neubeurteilung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, unter Gewährung des rechtlichen Gehörs, namentlich durch Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Schliesslich sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. Während das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 6. März 2026 die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Pflichtige replizierte am 20. März 2026. Das Steueramt der Stadt H liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Pflichtige beantragt vor Verwaltungsgericht die Feststellung, dass sie in der Steuerperiode 2019 im Kanton Zürich nicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig (Rechtsbegehren 2) gewesen sei, und eventualiter, dass sich ihre Steuerpflicht im Kanton Zürich im Jahr 2019 auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit beschränkt habe (Rechtsbegehren 3). Am Ausgangspunkt des vorliegenden Verfahrens steht der Einschätzungsentscheid des kantonalen Steueramts. Das Anliegen der Pflichtigen liesse sich ohne Weiteres berücksichtigen, indem ihre hier steuerbaren Faktoren auf den Grundbesitz beschränkt würden, was die Pflichtige denn auch sinngemäss beantragt, indem sie eine "entsprechende Steuerauscheidung" verlangt (Rechtsbegehren 3). Es ist nicht ersichtlich, welches eigenständige Interesse die Pflichtige an den beantragten Feststellungen haben könnte (vgl. VGr, 7. Mai 2025, SB.2025.00002, E. 1.2.2 mit Hinweisen). Auf die Feststellungsbegehren ist nicht einzutreten. 1.2 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. 1.3 1.3.1 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt ein Novenverbot (§ 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]; vgl. auch § 153 Abs. 3 StG). Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (zum Ganzen siehe BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 149). 1.3.2 In Bezug auf das im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht geltende Novenverbot ist präzisierend festzuhalten, dass das Verwaltungsgericht bislang im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung neue Tatsachen und Beweismittel mit Verweis auf RB 1982 Nr. 90 uneingeschränkt zulies (vgl.

insb. VGr, 4. Juni 2025, SB.2025.00037, E. 1.2; VGr, 2. April 2025, SB.2024.00138, E. 1.2; VGr, 9. Oktober 2023, SB.2023.00072, E. 1.2; VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00064, E. 1.2; VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00063, E. 1.2; vgl. auch 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 ). Begründet wurde diese Rechtsprechung damit, dass das Bundesgericht den für die Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheit massgebenden Sachverhalt auf staatsrechtliche Beschwerde hin wegen Verletzung gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung frei prüfe (statt vieler BGE 131 I 145 E. 2.4), weshalb das Gleiche auch für das Verwaltungsgericht gelten müsse, wenn es über die Steuerhoheit des Kantons Zürich im Verhältnis zu jener anderer Kantone entscheide ( RB 1982 Nr. 90 ). An dieser Rechtsprechung kann nicht (mehr) festgehalten werden, ist das Bundesgericht doch unter der Geltung des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) auch für Beschwerden im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung grundsätzlich an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) gebunden (vgl. dazu BGE 139 II 373 E. 1.7; BGr, 27. August 2008, 2C\_230/2008, E. 1.3).

### **E. 2.1**

Die Pflichtige rügt die Verletzung ihres rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV]) dadurch, dass das kantonale Steueramt von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen habe, und beantragt subeventualiter die Rückweisung der Sache an das kantonale Steueramt zur Gewährung des rechtlichen Gehörs, namentlich zur Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Sie macht geltend, die Vorinstanz habe zu formalistisch entschieden, indem sie die diesbezüglichen Vorbringen der Pflichtigen im Einspracheverfahren als blosser Offerte zur Durchführung einer Verhandlung statt als ausdrücklichen Antrag interpretiert habe. Die Pflichtige sei damals nicht anwaltlich vertreten gewesen und ihr Begehren habe erkennbar darauf abgezielt, den technisch geprägten Sachverhalt verständlich zu machen. Weil die Vorinstanz von einer persönlichen Anhörung abgesehen habe, habe sie zentrale Aspekte des Sachverhalts nicht erkannt, insbesondere die Bedeutung der IT-Infrastruktur und der Ticketdokumentation. Damit liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

### **E. 2.2**

Die Vorinstanz erwog, die Pflichtige habe in ihrer Einsprache einzig festgehalten, ihre Geschäftsführung sei gerne bereit, dem kantonalen Steueramt ihre Geschäftstätigkeit und den zeitlichen Ablauf anlässlich einer Besprechung näher zu erläutern. Sie habe damit augenscheinlich keine mündliche Verhandlung beantragt, sondern dem kantonalen Steueramt lediglich eine solche bei Bedarf offeriert.

### **E. 2.3**

Die steuerpflichtige Person ist im Einspracheverfahren berechtigt, ihre Einsprache vor dem kantonalen Steueramt mündlich zu vertreten. Will sie von diesem Recht Gebrauch machen, so hat sie dies zu beantragen (vgl. Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 141 StG N. 12). In der Einsprache der Pflichtigen kann ■ wie die Vorinstanz zu Recht festhielt ■ kein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung erblickt werden. So wird lediglich im Fazit der Einsprache festgehalten, dass "die Geschäftsführung der A GmbH gerne bereit [ist], [ ] ihre Geschäftstätigkeit und den zeitlichen Ablauf anlässlich einer Besprechung näher zu

erläutern". Die Pflichtige liess sich im Einspracheverfahren von einem Treuhandbüro vertreten, welches die Einspracheschrift verfasste und explizite Anträge in ihrem Namen stellte. Bei der Einspracheschrift handelt es sich somit nicht um eine Laieneingabe. Ein Antrag auf mündliche Anhörung wurde nicht gestellt, weshalb das kantonale Steueramt hierauf zu Recht verzichtet hat. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Pflichtigen liegt nicht vor.

### **E. 3.1**

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. 3.2**

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. 3.3**

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. 3.4**

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. 3.5**

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).

### **E. 4.1**

Die Pflichtige hatte ihren Sitz in der streitbetroffenen Steuerperiode nicht im Kanton Zürich. Sie war aufgrund ihres Grundbesitzes jedoch qua wirtschaftlicher Zugehörigkeit zumindest beschränkt steuerpflichtig im Kanton Zürich respektive in der Stadt H. Die Parteien sind sich indes uneinig, ob die Pflichtige im Kanton Zürich (auch) unbeschränkt steuerpflichtig war. Diesbezüglich unbestritten ist, dass dem statutarischen Sitz der Pflichtigen in C in der Steuerperiode 2019 lediglich formelle Bedeutung zukam. Die

Pflichtige macht jedoch geltend, der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung habe im Steuerjahr 2019 in I im Kanton D gelegen.

#### **E. 4.2**

Die Vorinstanz erwog hierzu, ein gewichtiges Indiz für eine in H gelegene tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen sei, dass die Ehegatten E und G während des gesamten Jahres 2019 in H gelebt hätten. Den Angaben des Handelsregisters zufolge, sei E im Jahr 2019 Vorsitzende der Geschäftsführung und damit de facto oberstes operatives Organ der Pflichtigen gewesen. Es werde noch nicht einmal behauptet, dass sie schwerpunktmässig ausserhalb von H tätig gewesen sei. Technisch sei es ihr möglich gewesen, operative Arbeiten jederzeit von zu Hause aus zu erledigen. Da die Pflichtige hierfür jährlich Fr. an Miete bezahlt habe, könne angenommen werden, dass die Ehegatten E/G ihre Mietwohnung nicht nur privat, sondern auch geschäftlich genutzt hätten. Es erscheine unwahrscheinlich, dass von ihrem Wohnsitz aus wie behauptet nur administrative Arbeiten erledigt worden seien. Für ihre Tätigkeit sei E ein Lohn von brutto Fr. bezahlt worden, was für eine rein administrative Tätigkeit in einem nicht spezifizierten Teilzeitpensum weit überdurchschnittlich wäre. Durch die Unterzeichnung der Jahresrechnung der Pflichtigen sei E auch operativ in Erscheinung getreten. Aufgrund ihrer Stellung als eingetragene Vorsitzende der Geschäftsführung habe sie operative Führungsentscheide zumindest absegnen müssen, hätten diese mangels Beschlussfähigkeit doch nicht rechtsgültig wie behauptet von G und F anlässlich der physischen Treffen der beiden in I gefällt werden können. In H habe die Pflichtige ab März 2019 zudem monatlich ein separates Büro für Fr. gemietet, welches funktionell eingerichtet gewesen sei und von wo aus ab Oktober 2019 ein Teilzeitmitarbeiter für sie gearbeitet habe. In H, namentlich in zwei dort gelegenen Restaurants, hätten im Jahr 2019 ferner diverse Kundenessen stattgefunden. Gemäss der Jahresrechnung der Pflichtigen habe sich zumindest einer der Geschäftsführer teils mehrmals pro Woche zu Kundenessen in H verabredet, womit man geschäftlich regelmässig öffentlich in Erscheinung getreten sei. Auch habe die Pflichtige den lokalen Sportklub J und den Verein K mit je Fr. unterstützt. Ihren Mitwirkungspflichten sei die Pflichtige zumindest teilweise nicht nachgekommen, da sie sich nie ausführlich dazu geäussert habe, an welchen Kundenstandorten sich ihre Geschäftsführer mit welcher Häufigkeit aufgehalten hätten. Ein Kalendarium beispielsweise sei nicht eingereicht worden. Da es an einer substanziierten Sachdarlegung und Dokumentation ihrer Arbeitsstandorte fehle, sei kein vollständiges Bild über die Quantität der schwerpunktmässigen geographischen Anwesenheit der Mitarbeitenden der Pflichtigen möglich. Die teilweise Verweigerung der Mitwirkung sei als Indiz zu werten, dass die vollumfängliche Mitwirkung wohl einen weitaus stärkeren Konnex der Unternehmenstätigkeit der Pflichtigen zu H zu Tage gefördert hätte. Gesamthaft liessen die zahlreichen Indizien den Rückschluss zu, dass die Pflichtige den tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz im Jahr 2019 mit überwiegender Wahrscheinlichkeit in H gehabt habe. Ein Gegenbeweis sei ihr nicht ansatzweise gelungen.

#### **E. 4.3**

Hiergegen wendet die Pflichtige ein, die Vorinstanz habe den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung anhand formaler und äusserlicher Indizien bestimmt, ohne ihre tatsächlichen Organisations- und Entscheidungsabläufe im Jahr 2019 rechtsgenügend zu ermitteln. Eine dauerhafte, zentralisierte Büroinfrastruktur mit festen Arbeitsplätzen habe im Jahr 2019 nicht bestanden. Indes sei sie darauf ausgerichtet, ihre operative Tätigkeit dort auszuüben,

wo die technische Steuerung ihrer Software tatsächlich erfolgt sei. In I habe sie eigene abschliessbare Räumlichkeiten zugewiesen bekommen und sie habe Zugriff auf den Server gehabt, den sie für alle Kunden habe nutzen können. Wie der CEO der betreffenden Kundin, der L AG, nun ergänzend bezeuge, sei ihr der Arbeitsraum zur ausschliesslichen Nutzung zur Verfügung gestanden, ohne zeitliche oder sachliche Einschränkung. Die operative Geschäftsführung in der Steuerperiode 2019 sei faktisch beim Geschäftsführer F gelegen. Dieser habe eng mit G zusammengearbeitet, welcher faktisch eine dem Geschäftsführer gleichgestellte Rolle eingenommen habe. E sei demgegenüber nicht in die operative Projektsteuerung eingebunden gewesen. Ihre Tätigkeit habe sich vielmehr überwiegend auf administrative Aufgaben beschränkt. Ihr Lohn sei demjenigen einer weiteren Person gleichgestellt gewesen, die für die Gesellschaft administrative Arbeiten erledigt habe. Wie ein eingereichtes Ticket bezeuge, habe die Pflichtige in I nicht nur für einen einzelnen Kunden, sondern für mehrere Unternehmen parallel gearbeitet. Die Vorinstanz habe das Ticket allerdings nicht inhaltlich gewürdigt und dadurch den Untersuchungsgrundsatz verletzt, da sie die Bedeutung des Beweismittels durch Rückfragen oder eine Anhörung hätte klären müssen. Während das Ticket im Einspracheverfahren nicht vollständig abgebildet vorgelegen habe, da die IP-Adressspalten teilweise abgeschnitten gewesen seien, werde dies nun konkretisiert. Weiter zeigten die Ticketauswertungen, dass die operative Arbeit am Server ausschliesslich durch F und G erfolgt sei. Die blossige Möglichkeit von Homeoffice sei bei ihrer Tätigkeit systemimmanent. Indes spreche die objektive Kostenlage dagegen, dass vom Wohnsitz des Ehepaars E/G aus gearbeitet worden sei, da diesfalls ein Ersatz für laufende Betriebsmittelkosten (Internet, Strom, Mobilfunk etc.) hätte gezahlt werden müssen. In ihrer Jahresrechnung 2019 fänden sich jedoch keine solchen Aufwendungen. Die eingereichten Bestätigungen von Drittpersonen bezeugten dagegen die überwiegende Tätigkeit der Geschäftsführer in I. Die tatsächliche Verwaltung im Jahr 2019 sei eindeutig in I zu verorten. Ein anderer Ort für geschäftsleitende Tätigkeiten lasse sich nicht nachweisen.

#### **E. 4.4.1**

Wie die Vorinstanz zu Recht feststellte, war E in der Steuerperiode 2019 als Vorsitzende der Geschäftsführung im Handelsregister eingetragen. Ihren Wohnsitz hatte sie damals unbestritten in H, wo sie auch für die Pflichtige gearbeitet hat. Diesbezüglich macht die Pflichtige in ihrer Beschwerde widersprüchliche Angaben, indem sie zum einen ausführt, E habe ausschliesslich administrative Tätigkeiten für sie verrichtet, während sie an einem anderen Ort in der Beschwerdeschrift geltend macht, sie habe bloss überwiegend administrative Tätigkeiten in H verrichtet. Dies widerspricht indes den Angaben im Handelsregister, gemäss welchen ihr die entscheidende Rolle in der Geschäftsleitung der Pflichtigen zukam. So war es auch E, welche für das Jahr 2019 die Steuererklärung und die Jahresrechnung für die Pflichtige unterzeichnete, wodurch sie für die Gesellschaft nach aussen in Erscheinung trat. Zumindest nicht in Abrede gestellt wird überdies, dass E einzig von ihrem Wohnort aus für die Pflichtige gearbeitet hat und sich hierfür nie in den Kanton D begeben hat. Entsprechend hat die Pflichtige Fr. jährlich als Mietkosten verbucht, für eine "gelegentliche Mitbenutzung" der Privatwohnung der Ehegatten E/G. Der Umstand, dass sie keine übrigen Betriebskosten für eine anteilmässige Nutzung von Strom, Internet etc. verbucht hat, ist demgegenüber von untergeordneter Bedeutung, kann doch zumindest nicht ausgeschlossen werden, dass die Pflichtige von einer Verbuchung dieser Kosten absah, um offenkundige Nachfragen zu ihrem Domizilort zu vermeiden. Die Mietgebühr der Pflichtigen für die Mitbenutzung der Mietwohnung des Ehepaars E/G in H

entspricht mehr als dem Siebenfachen der Gebühr, welche sie für ihr Sitzdomizil in C bezahlt hat. Bei letzterem handelte es sich indes unbestritten um ein reines Scheindomizil.

#### **E. 4.4.2**

Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist für die Bestimmung des Orts ihrer tatsächlichen Verwaltung nicht entscheidend, wo sich ihr Server in der Steuerperiode 2019 befunden hat. Sie bringt selbst vor, es sei bei ihrer Tätigkeit systemimmanent, dass sie grundsätzlich von einem beliebigen Ort aus ihr Tagesgeschäft verrichten könne. Im Widerspruch dazu hat sie im Jahr 2019 in H allerdings dauerhaft einen Büroraum gemietet. Sie erwarb in diesem Zeitraum nachweislich Büromobiliar und Bürogeräte. Die Behauptung der Pflichtigen, dass diese Anschaffung "mit der Einrichtung eines Showrooms" in H zusammengehangen habe, bleibt unbelegt. Über den ihr in I zur Verfügung gestellten Serverraum ist wenig bekannt, insbesondere in Bezug auf dessen Einrichtung. Obschon die Räumlichkeiten der Pflichtigen von einem ihrer Kunden bereitgestellt worden sein sollen, will sie dort für sämtliche Kunden gearbeitet haben. Eine der grössten Kundinnen der Pflichtigen (die M AG) ist im Gesundheitsbereich tätig, weshalb die Pflichtige diesbezüglich Zugang zu besonders sensiblen Personendaten gehabt hat. Mit Blick auf die gesetzlichen Bestimmungen betreffend den Daten- und Persönlichkeitsschutz erscheint fragwürdig, ob die Pflichtige Arbeiten für diese Kundin effektiv in den Räumlichkeiten eines anderen Kunden verrichten durfte und/oder verrichtet hat. Nachweise für eine physische Präsenz ihrer Mitarbeitenden in I liegen kaum vor. Trotz entsprechender Auflage reichte die Pflichtige insbesondere keine Spesenabrechnungen, keine Belege über Bargeldbezüge und auch kein Kalendarium ein, welches Rückschlüsse über die Anwesenheit ihrer Mitarbeitenden vor Ort zugelassen hätte. Sie kam ihrer Mitwirkungspflicht in diesem Punkt unzureichend nach. Die von ihr eingereichten Bestätigungen sind dagegen wenig aussagekräftig, da die betreffenden Drittpersonen kaum Angaben dazu machen können, welche Tätigkeiten für die Pflichtige in I vorgenommen worden sind bzw. ob dort ihre Geschäftsführung schwergewichtig ausgeübt worden ist. Auch die Stellungnahme des Teilzeitmitarbeiters der Pflichtigen, N, gemäss welcher während dessen Anwesenheit in den Büroräumlichkeiten der Pflichtigen in H keine Besprechungen der Geschäftsführung stattgefunden hätten oder Führungsentscheide gefällt worden seien, erweist sich als nicht aussagekräftig. Einerseits stand N aufgrund seines Anstellungsverhältnisses offenkundig in einem Nähe- und Abhängigkeitsverhältnis zur Pflichtigen, andererseits hielt er selbst sich nicht durchgehend im Büro der Pflichtigen in H auf. Präsenznachweise, welche eine effektive Geschäftsleitung der Pflichtigen im Kanton D belegen würden, liegen wie gesagt nicht vor. Auf dem von der Pflichtigen neu als Novum eingereichten "Ticket" sind IP-Adressen abgebildet. Aufgrund der oben ausgeführten Präzisierung des Novenrechts vor Verwaltungsgericht wäre das eingereichte Beweismittel grundsätzlich unbeachtlich (E. 1.3.1 und 1.3.2 hiervor). Um jedoch dem rechtlichen Gehör der Pflichtigen hinreichend Rechnung zu tragen, wird das Beweismittel im vorliegenden Verfahren dennoch im Rahmen der Entscheidungsfindung berücksichtigt, doch erweist sich dieses aus folgenden Gründen nicht als entscheidungswesentlich: Aus dem Beweismittel ist weder erkennbar, wo die IP-Adressen zu verorten sind, noch führt die Pflichtige dies näher aus. Ebenfalls nicht überprüfbar ist, ob die Angaben vollständig sind und/oder wer die Tabelle wann erstellt hat. Ferner dokumentiert die Tabelle ■ soweit ersichtlich ■ einzig ausgeführte Tätigkeiten für Kunden der Pflichtigen, nicht aber, wo ihre Geschäftsführung oder administrative und/oder buchhalterische Arbeiten durchgeführt worden sind. Diesbezüglich kann der kantonalen Steuerbehörde keine Verletzung ihrer Untersuchungspflicht vorgeworfen werden, weil sie keine Anhörung der Pflichtigen

durchgeführt hat oder Rückfragen gestellt hat. Vielmehr lag es an der Pflichtigen, den Sachverhalt klar darzustellen, sofern sie sich auf technische Daten und/oder Beweismittel beruft. Dies tat sie indes bis heute nicht.

#### **E. 4.4.3**

Aufgrund der vorgenannten Belege, Hinweise und Indizien sowie des Verhaltens der Pflichtigen im Steuerdomizilverfahren steht für das Verwaltungsgericht im Rahmen einer Gesamtwürdigung sämtlicher Indizien mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit fest, dass die Fäden der Geschäftsführung in H im Kanton Zürich zusammenliefen und sich in der streitbetroffenen Steuerperiode dort ihre tatsächliche Verwaltung befand. Die Pflichtige war in der Steuerperiode 2019 im Kanton Zürich somit unbeschränkt steuerpflichtig.

#### **E. 5.1**

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 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. Der Sitzkanton kann die juristische Person diesfalls nur noch besteuern, falls und soweit sie im Sitzkanton über ein Nebensteuerdomizil verfügt, indem sie ■ wie vorliegend ■ ein Grundstück im Sitzkanton besitzt oder in diesem eine Betriebsstätte unterhält (vgl. BGE 151 II 466 E. 5.2 mit zahlreichen Hinweisen).

#### **E. 5.2**

Da sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung nach dem Gesagten im Kanton Zürich befand, ist es auch mit Blick auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht zu beanstanden, dass das kantonale Steueramt die unbeschränkte Steuerpflicht angenommen und die Pflichtige entsprechend eingeschätzt hat.

#### **E. 6**

Die Sache erweist sich nach dem Gesagten als spruchreif, weshalb die subeventualiter beantragte Rückweisung abzulehnen ist. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 7**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG). Der unterliegenden Pflichtigen steht keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG).