

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00024 vom 20. Juli 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-07-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2022.00024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00024)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00024 du 20 juillet 2022

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00024 del 20 luglio 2022

## Regeste

Steuerhoheit (01.04.2016 - 31.03.2017) | [Steuerhoheit: Die Beschwerdeführerin hat ihren statutarischen Sitz im Jahr 2013 in den Kanton X. verlegt. Umstritten ist, ob sich das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2016/2017 im Kanton X. oder im Kanton Zürich befindet.] Gemäss Art. 42 Abs. 2 StHG muss die Steuerpflichtige auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Die betreffenden Mitwirkungspflichten sind umfassend; die Steuerpflichtige hat der Veranlagungsbehörde auf Verlangen Auskunft zu geben über alles, was für die Veranlagung von Bedeutung sein kann. Begrenzt werden die Mitwirkungspflichten durch den verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsgrundsatz (vgl. Art. 36 Abs. 3 BV), wonach die geforderten Mitwirkungshandlungen nicht nur geeignet sein müssen, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären, sondern auch notwendig und der Steuerpflichtigen zumutbar (E. 2.3). Indem sie es unterlassen hat, die für eine umfassende Beurteilung erforderlichen Unterlagen einzureichen, ist die Beschwerdeführerin ihrer Mitwirkungspflicht nicht im geforderten Masse nachgekommen. Letzten Endes ist es der Beschwerdeführerin aufgrund ihrer unzureichenden Mitwirkung somit misslungen, Zweifel daran zu wecken, dass sich der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung nicht im Kanton X., sondern in Y., im Kanton Zürich befunden hat (E. 5.6). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2022.00024 Urteil der 2. Kammer vom 20. Juli 2022 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A AG, vertreten durch lic. oec. B und RA C, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (1.4.2016–31.3.2017), hat sich ergeben: I. A. Die A AG bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister zur Hauptsache die Vermittlung von Gelegenheiten zu Investitionen, unter anderem in Grundstücke in den Ländern D und E und anderen Ländern. Die Gesellschaft wurde 2002 gegründet, der statutarische Sitz lag am Privatwohnsitz des Geschäftsführers und Alleinaktionärs F in G, im Kanton Zürich. 2013 verlegte die Gesellschaft ihren Sitz nach H, in der politischen Gemeinde I des Kantons J. Mit Auflage vom 1. Februar 2019 teilte das kantonale Steueramt mit, dass der Kanton Zürich die Steuerhoheit über die A AG betreffend die Geschäftsperiode 2016/2017 prüfe und diesbezüglich weitere Abklärungen erforderlich seien. Sodann wurde die A AG bei Bestreitung eines Steuerdomizils in G zur

Einreichung substantzierter Sachdarstellungen zum Ablauf des Tagesgeschäfts und der Buchhaltungsunterlagen 2016/2017 inklusive Kontenblätter aufgefordert. Nachdem die A AG mehrfach Stellung zur Auflage bezogen und verschiedene Unterlagen eingereicht hatte, erliess das kantonale Steueramt am 30. August 2019 einen Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit für die Steuerperiode vom 1. April 2016 bis am 31. März 2017. B. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 8. September 2020 ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 29. März 2022 ab. III. Mit Beschwerde vom 11. Mai 2022 liess die A AG dem Verwaltungsgericht beantragen, der Rekursentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sich das Hauptsteuerdomizil der A AG in der Steuerperiode vom 1. April 2016 bis am 31. März 2017 nicht im Kanton Zürich, sondern in H im Kanton J befunden habe. Eventualiter sei der Rekursentscheid aufzuheben und die Sache zur neuen Sachverhaltsabklärung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Weiter wurde um Zusprache einer Parteientschädigung ersucht. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 30. Mai 2022 auf Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Gemeinde G liess sich nicht vernehmen. Mit Replik vom 9. Juni 2022 bezog die A AG Stellung zur 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 (RB 1982 Nr. 90). 1.3 Von einer mündlichen Befragung von Verfahrensbeteiligten, Zeugen und Auskunftspersonen kann in antizipierter Beweiswürdigung namentlich dann abgesehen werden, wenn deren Aussagen selbst dann nicht geeignet wären, das Beweisergebnis umzustossen, wenn sie die Darstellungen des Beschwerdeführers vollumfänglich bestätigen würden (VGr, 23. Oktober 2013, VB.2013.00378, E. 2.4).

## **E. 2.1**

Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person 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, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1; 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.2; 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; 22. Dezember 2009, 2C\_259/2009, E. 2.1; 22. Februar 2008, 2P.6/2007, E. 2.2 = StE 2009 A 24.22 Nr. 6; 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], 3. A., Basel 2017, Art. 20 N. 13, N. 31; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, S. 46 ff.). In einem Entscheid vom 1. Februar 2019 (2C\_627/2017, E. 2.3) setzte sich das Bundesgericht ausführlich mit der Frage nach dem Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis auseinander und gelangte zum Schluss, die juristische Person sei nach interkantonalem Steuerrecht nach Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) stets an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, während das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung liege. 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 (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1 auch zum Folgenden). Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012, E. 2.2 mit Hinweisen). 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, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012, E. 2.2, mit Hinweisen). Indessen kann der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung einer Gesellschaft durchaus eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person konzentriert, die ihre Tätigkeiten an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (Zweifel/Hunziker, § 8 N. 14 mit Hinweisen; vgl. auch StE 1999 A 24.22 Nr. 3 und BGr, 4. März 2009, 2C\_667/2008, E. 2.2). Selbst ein bestimmter örtlicher Schwerpunkt der Geschäftsführungshandlungen vermag in einem solchen Fall keinen Ort der wirklichen Leitung zu begründen. Der Wohnsitz der die Geschäftsleitung innehabenden Person sollte allerdings nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden (Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 64 mit Hinweisen). Dies gilt insbesondere in Konstellationen, wo die zentrale Geschäftstätigkeit im dezentralen Networking des ausschliesslich geschäftsführenden Alleinaktionärs liegt und geografisch damit demjenigen Ort zuzuschlagen ist, von welchem aus dieser überwiegend tätig wurde (Stefan G. Widmer/Andrea Moser, Schweizer Aussensteuerrecht, ST 6-7/2005, S. 499).

## **E. 2.2**

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, 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). Ist der Hauptbeweis für die Steuerpflicht von der Steuerbehörde geleistet worden, so obliegt es der präsumtiv Steuerpflichtigen im Rahmen des Gegenbeweises, das von ihr verfochtene Fehlen der subjektiven Steuerpflicht von sich aus durch eine hinreichend substantiierte Sachdarstellung zu untermauern und hierfür beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten. Unter Gegenbeweis wird der Beweis von Umständen verstanden, die beim Richter Zweifel an der Richtigkeit der Gegenstand des Hauptbeweises bildenden Sachbehauptungen wachhalten und diesen dadurch vereiteln sollen. Für das Gelingen des Gegenbeweises ist somit bloss erforderlich, dass der Hauptbeweis erschüttert wird, nicht aber auch, dass der Richter von der Schlüssigkeit der Gegendarstellung überzeugt wird; eine Verpflichtung, den Gegenbeweis führen zu müssen, besteht nicht und deshalb ist damit auch keine Überwälzung der Beweislast verbunden ( Richner et al., § 132 N. 97; BVGr, 29. Mai 2019, A-4939/2018, E. 2.5). Gemäss Art. 42 Abs. 2 StHG muss die Steuerpflichtige auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Die betreffenden Mitwirkungspflichten sind umfassend; die Steuerpflichtige hat der Veranlagungsbehörde auf Verlangen Auskunft zu geben über alles, was für die Veranlagung von Bedeutung sein kann. Begrenzt werden die Mitwirkungspflichten durch den verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsgrundsatz (vgl. Art. 36 Abs. 3 BV), wonach die geforderten Mitwirkungshandlungen nicht nur geeignet sein müssen, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären, sondern auch notwendig und der Steuerpflichtigen zumutbar. Den Entscheid darüber, welcher Sachverhalt durch Beweiserhebung abzuklären ist und welche Beweismittel dabei von der Steuerpflichtigen vorzulegen sind, trifft die Veranlagungsbehörde im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht nach ihrem pflichtgemäss auszuübenden Ermessen ( Zweifel/Hunziker , Kommentar StHG, Art. 42 StHG N. 3b, N. 4 und N. 38a ). Die von der Steuerpflichtigen geforderte Handlung muss zur Sachverhaltsermittlung unumgänglich sein und nicht durch ein anderes, weniger weitgehendes, "schonenderes" Untersuchungsmittel zu ersetzen sein. Es geht dabei um die Frage, ob sich die verlangte Mitwirkungshandlung im Hinblick auf die Wirkung des Eingriffs in die Sphäre der Steuerpflichtigen durch ein hinreichend gewichtiges öffentliches Interesse rechtfertigen lässt. Das ist der Fall, wenn das Interesse des Staates an der Abklärung des Sachverhalts und damit an der richtigen Veranlagung gewichtiger ist als das für eine Unterlassung der Mitwirkungshandlung und damit für den Schutz der Steuerpflichtigen sprechende Interesse ( Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], ASA 77 [2008/2009], 664 f. mit Hinweisen ).

### **E. 3.1**

Das Steuerrekursgericht ist in seinem Entscheid zum Schluss gekommen, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in der streitbetreffenden Steuerperiode vom 1. April 2016 bis am 31. März 2017 am Wohnsitz ihres Geschäftsführers in G im Kanton

Zürich befunden habe. Die geschäftlichen Anknüpfungspunkte zum statutarischen Sitz im Kanton J hätten sich als geringfügig erwiesen und es sei daher eher der Eindruck eines reinen Briefkastendomizils entstanden (E. 2. c) ff)). Begründet hat das Steuerrekursgericht diese Ansicht namentlich damit, dass die Monatsmiete von Fr. ... am Domizilort einer typischen Domizilgebühr entspreche. Die Beschwerdeführerin sei überdies ab der Gründung im Jahr 2002 bis zu ihrer Sitzverlegung im Jahr 2013 am langjährigen Wohnort des Geschäftsführers domiziliert und dort phasenweise operativ tätig gewesen. Auch in der strittigen Steuerperiode seien Kunden am Wohnort des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin empfangen worden. In diesem Zusammenhang seien der Kauf hochwertiger Möbel sowie Sitzplatzumbauten von mehr als Fr. ... festgestellt worden, was dem Empfang und der Bewirtung der Geschäftskunden gedient habe. Im Gegensatz dazu seien (angebliche) Besprechungen mit K, einer langjährigen Bekannten des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, am geltend gemachten Domizilort nicht dokumentiert. Bei den von ihr vor Ort verrichteten Arbeiten handle es sich zudem überwiegend um administrative Tätigkeiten. Die von ihr erstellte Finanzanalyse könne zwar als Grundlage für strategische Unternehmensentscheide dienen, doch habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin die Entscheide letztlich an einem beliebigen Ort treffen können. Ihren Mitwirkungspflichten sei die Beschwerdeführerin sowohl im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht wie auch im Vorverfahren kaum oder nur selektiv nachgekommen.

### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführerin bringt in ihrer Beschwerde vor, dass für die Sitzverlegung der Wohnsitz von K ausschlaggebend gewesen sei, da diese für die geplante Zusammenarbeit auf einen ihrem Wohnort nahegelegenen Arbeitsplatz angewiesen gewesen sei. Sie habe der Beschwerdeführerin ermöglichen können, sich in ihrer Liegenschaft einzumieten, wobei die Miete unter Berücksichtigung der Gesamtumstände absolut im Bereich des Üblichen gelegen sei. Auch der Arbeitsweg des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin von rund 30 Minuten sei keineswegs unüblich, zumal ihm eine klare Trennung von Wohn- und Familienort immer sehr wichtig gewesen sei. Ungestörtes Arbeiten in der Privatwohnung sei mit drei schulpflichtigen Kindern nicht möglich gewesen. Der Geschäftsführer sei daher an Arbeitstagen, an welchen er nicht auf Reisen gewesen sei, der Vor- und Nachbereitung seiner Auslandstätigkeit im Büro in H nachgegangen. Die gelegentliche Bewirtung geschäftlicher Gäste in seiner Privatwohnung in G sage nichts über den Ort der tatsächlichen Verwaltung aus. Nicht nachvollziehbar sei die Argumentation der Vorinstanz, weshalb internationale Kunden den unwesentlich längeren Weg an das Domizil in H unzumutbar finden sollten. Weiter lässt die Beschwerdeführerin ausführen, zahlreiche von ihr eingereichten Beweismittel wie Tankbelege, der Mietvertrag in H sowie das Schlüsselübergabeprotokoll würden eine regelmässige Anwesenheit des Geschäftsführers im Kanton J belegen. Eine Vielzahl dieser Beweismittel seien im vorinstanzlichen Entscheid jedoch allesamt zu Unrecht nicht berücksichtigt worden. Im Gegensatz dazu habe der Beschwerdegegner immer weitere Unterlagen von der Beschwerdeführerin eingefordert, welche ihrerseits nicht bereit gewesen sei, diese "Wunschliste" einzureichen, zumal die Unterlagen für die Feststellung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung in keiner Weise relevant und geeignet gewesen seien.

### **E. 4**

Vorliegend deuteten namentlich der ungewöhnlich tiefe Mietzins, der verhältnismässig lange Arbeitsweg des Geschäftsführers sowie die regelmässigen Kundenempfangen an dessen Privatdomizil auf ein reines Briefkastendomizil der Beschwerdeführerin in H hin. Der frühere Sitz der Gesellschaft befand sich am Privatdomizil des Geschäftsführers, wo dieser bereits in der Vergangenheit (zumindest vor der Sitzverlegung im Jahr 2013) gearbeitet hatte. Angesichts dieses Umstands wie auch mit Blick auf die beiden Eigentumswohnungen des Geschäftsführers, ist diesem ein mobiles Arbeiten an seinem Privatdomizil in G trotz der allfällig anwesenden schulpflichtigen Kinder problemlos möglich. Die Beschwerdeführerin stellt dies in der Beschwerde nicht länger in Abrede. Im Kanton J mangelte es an offensichtlichen Geschäftsbeziehungen. Da der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in hohem Masse international geschäftlich tätig ist, kam beziehungsweise kommt der Kundenpflege im Ausland wie auch in der Schweiz eine wichtige Bedeutung zu. Vor diesem Hintergrund erscheint die durch den neuen Standort begründete, weitere Distanz zum Flughafen Zürich auffällig. Wie die Treuhänderin der Beschwerdeführerin bestätigte, möchten nicht viele internationale Besucher bis nach H reisen. Nicht zu beanstanden ist des Weiteren die Überlegung der Vorinstanzen, dass gerade Telefonate nach Übersee in der Nacht stattfinden und daher einfacher vom Zuhause des Geschäftsführers aus erledigt werden können. Für ein reines Briefkastendomizil sprach zudem, dass von den Geschäftsräumlichkeiten in H nach über fünfeinhalb Jahren keine Fotos ausgewiesen werden konnten. Abgesehen von Tankbelegen konnten zudem keinerlei Klein- und Gelegenheitsausgaben des Geschäftsführers in H belegt werden. Aufgrund der Gesamtheit der vorgenannten Faktoren ist den Vorinstanzen der Hauptbeweis gelungen, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin sehr wahrscheinlich nicht in H, im Kanton J, sondern am Wohnsitzdomizil des Geschäftsführers in G im Kanton Zürich gelegen ist. Eine implizite Anerkennung der Steuerhoheit des Kantons J durch die Steuerbehörden wie sie seitens der Beschwerdeführerin geltend gemacht wird, konnte aufgrund des Legalitätsprinzips (Art. 5 Abs. 1 BV), des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV) sowie wegen der fehlenden Rechtskraftwirkung einer Taxation für spätere Veranlagungen nicht erfolgen (BGr, 25. April 2017, 2C\_41/2016, E. 4.2; VGr, 10. März 2021, SB.2020.00119, E. 3.3.3). Es obliegt unter diesen Umständen der Beschwerdeführerin, hinreichende Zweifel am durch die Vorinstanz erbrachten Hauptbeweis zu wecken, gemäss welchem sich der wirtschaftliche und tatsächliche Mittelpunkt der Gesellschaft in der Zeit vom 1. April 2016 bis am 31. März 2017 nicht in H befunden hat.

### **E. 5.1**

Die Beschwerdeführerin legte als Nachweis für die regelmässige Anwesenheit ihres Geschäftsführers am behaupteten Hauptsteuerdomizil zunächst eine Serie von Tankbelegen ins Recht. Bloss ein Teil der Belege ist für die fragliche Steuerperiode relevant. Auf den massgeblichen Tankbelegen ist die besuchte Tankstelle überdies nicht immer erkennbar. Soweit ersichtlich, befinden sich die besuchten Tankanlagen jedoch allesamt in der Nähe von H und auf der Strecke zwischen dem Wohnsitz des Geschäftsführers und dem statutarischen Sitz der Gesellschaft. Es liegen keine Gründe vor daran zu zweifeln, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin die Tankstellen selbst aufgesucht hat. Die Daten der (lesbaren) Tankbelege lassen auf einen Aufenthalt seinerseits von durchschnittlich ein- bis zweimal monatlich in der Nähe von H schliessen. Eine tägliche Büroanwesenheit wird dadurch hingegen nicht nachgewiesen. Es kann ferner nicht ausgeschlossen werden, dass der Geschäftsführer nicht auch noch an anderen Orten getankt hat, da Auszüge aus der

Buchhaltung oder Kreditkartenabrechnungen, welche eine Gesamtbeurteilung über den fraglichen Zeitraum ermöglichen würden, von der Beschwerdeführerin entgegen entsprechender Aufforderung nicht eingereicht worden sind.

### **E. 5.2**

Zwischen den aktenkundigen Tankbelegen findet sich einzig ein für die infrage stehende Steuerperiode 2016/2017 relevanter Postbeleg. Das Fehlen weiterer Postbelege wie auch die gänzlich fehlenden Nachweise über kleinere Gelegenheitsausgaben beispielsweise in einem lokalen Supermarkt, Restaurantbesuche, Telefonabrechnungen, EC-Zahlungen oder Einzahlungen sprechen klar gegen einen häufigen Aufenthalt des Geschäftsführers vor Ort. Selbst wenn er es sich ■ wie in der Beschwerde dargelegt ■ gewohnt sein sollte, kleinere Beträge mit Bargeld zu bezahlen, ist das Nichtvorhandensein von Zahlungsbelegen in irgendeiner Form über ein ganzes Jahr hinweg bei häufiger Anwesenheit vor Ort nicht erklärbar. Auch in diesem Punkt hat es die Beschwerdeführerin unterlassen, aufforderungsgemäss Abrechnungen ihrer EC-Debitkarten oder Kreditkarten einzureichen, mittels denen regelmässige Bargeldbezüge für die behaupteten Barzahlungen hätten überprüft werden können.

### **E. 5.3**

Die Bestätigungsschreiben von K, Geschäftspartnern der Beschwerdeführerin, ihrem Versicherungsbroker sowie von Bekannten und/oder Nachbarn über die Anwesenheit des Geschäftsführers in H, vermögen den Ort der tatsächlichen Verwaltung der Gesellschaft ebenfalls nicht nachzuweisen. Bei K handelt es sich der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 22. August 2019 zufolge um eine langjährige Freundin des Geschäftsführers, weshalb der Schluss naheliegt, dass ihr Schreiben ein reines Gefälligkeitsschreiben darstellt. Hierfür spricht auch die im betreffenden Schreiben angebrachte Bemerkung zur Beherbergung von Kunden und weiteren Besuchern in H, welche weder belegt noch von der Beschwerdeführerin selbst geltend gemacht wird. Die übrigen zu den Akten gereichten Stellungnahmen sind teils zu vage, als dass gestützt darauf konkrete Rückschlüsse über die Anwesenheit des Geschäftsführers gezogen werden könnten. Entscheidend ist jedoch, dass die Bekundungen einzig eine gelegentliche Anwesenheit des Geschäftsführers vor Ort zu bezeugen vermögen, welche allerdings gar nicht in Abrede gestellt wird. Für den Nachweis des Ortes der tatsächlichen Verwaltung sind die Stellungnahmen hingegen ungeeignet, denn wo die leitenden Handlungen der Geschäftsführung genau vorgenommen worden sind, dürfte sich der Kenntnis sämtlicher vorgenannter Personen klarerweise entzogen haben. Aus diesem Grund sind die von der Beschwerdeführerin offerierten Zeugenaussagen ■ von K beispielsweise ■ als Nachweis über den Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin grundsätzlich ungeeignet. Solchen Befragungen liegt zudem zwangsläufig immer eine gewisse subjektive Komponente zugrunde, insbesondere wenn es sich wie vorliegend um langjährige Bekannte, Freunde oder Geschäftspartner einer Partei handelt. Der Beweiswert entsprechender Aussage ist folglich gering. Der Verzicht auf die Befragungen in antizipierter Beweiswürdigung durch die Vorinstanz war somit zulässig.

### **E. 5.4**

Weder der angerufene Mietvertrag noch das Protokoll der Schlüsselübergabe für die Räumlichkeiten in H belegen eine regelmässige Anwesenheit des Geschäftsführers oder die Besorgung der Geschäftsleitung vor Ort. Dasselbe gilt für die ins Recht gelegte Rechnung eines Umzugsunternehmens. Zwar kann aus den auf dem Beleg vermerkten Adressangaben

auf einen Umzug vom statutarischen Sitz der Gesellschaft an ihren aktuellen Sitz in L (Kanton J) geschlossen werden, hingegen ist nicht dokumentiert, was genau transportiert worden ist. Selbst wenn in H eine gewisse Infrastruktur der Beschwerdeführerin vorhanden gewesen sein sollte, bedeutet dies nicht, dass der wirtschaftliche und tatsächliche Mittelpunkt der Gesellschaft in der relevanten Steuerperiode ebenfalls dort gelegen hat. Denkbar ist beispielsweise auch eine einzig der Verrichtung gelegentlicher administrativer Tätigkeiten dienende Einrichtung, welche für die Geschäftsleitung völlig unbedeutend gewesen ist.

#### **E. 5.5**

Bei den eingereichten Fotografien der aktuellen Büroräumlichkeiten der Beschwerdeführerin in L ist der Vorinstanz vollumfänglich zuzustimmen in ihrer Auffassung, dass diese für die infrage stehende Steuerperiode nicht relevant sind. Aus der aktuellen Einrichtung eines Büros kann unmöglich geschlossen werden, wie ein (gemäss Mietvertrag möbliertes) Arbeitszimmer an einem anderen Ort Jahre früher ausgesehen hat, geschweige denn, welche Tätigkeiten von wem, wann in diesem vorgenommen worden sind.

#### **E. 5.6**

Gesamthaft ist aufgrund der Indizienlage somit trotz den von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen davon auszugehen, dass der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung nicht in H im Kanton J gelegen ist. Obschon ein gelegentlicher Aufenthalt des Geschäftsführers am statutarischen Sitz der Beschwerdeführerin als erstellt erachtet werden kann, mangelt es an Nachweisen über eine effektive Leitung beziehungsweise über den Schwerpunkt der Geschäftsführungshandlungen in H. Ein Nachweis über die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin im Kanton J wäre mittels eines Teils der durch die Steuerbehörde verlangten Unterlagen durchaus möglich gewesen. So hätten die eingeforderten Kontoblätter aus der Buchhaltung 2016/2017, Belege über Bankbezüge, Bankkontoauszüge oder Kreditkartenbelastungen ein Gesamtbild über die Auslagen der Beschwerdeführerin aufgezeigt. 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 der streitigen Steuerperiode wurde dadurch verunmöglicht. Die selektiv eingereichten Belege sind für eine Gesamtbeurteilung ungeeignet, kann hierdurch doch eine einseitige Sachverhaltsdarstellung zugunsten der Beschwerdeführerin nicht ausgeschlossen werden. Die Einreichung der von der Steuerbehörde eingeforderten Belege war der Beschwerdeführerin entgegen ihrer umfangreichen Vorbringen angesichts des hohen öffentlichen Interesses an einer korrekten Veranlagung zumindest auszugsweise oder in geschwärtzter Form zweifellos zumutbar. Eine schonendere Alternative zur Einreichung der vorgenannten Unterlagen, welche eine Gesamtbetrachtung sämtlicher geschäftlichen Aktivitäten der Beschwerdeführerin gleichermassen ermöglicht, ist nicht ersichtlich. Letzten Endes ist es der Beschwerdeführerin aufgrund ihrer unzureichenden Mitwirkung somit misslungen, Zweifel daran zu wecken, dass sich der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung nicht im Kanton J, sondern in G, im Kanton Zürich befunden hat.

#### **E. 5.7**

Der vorinstanzliche Entscheid ist folglich zu bestätigen. Die Steuerhoheit über die Beschwerdeführerin in der Zeit vom 1. April 2016 bis am 31. März 2017 liegt beim Kanton Zürich bzw. bei der Gemeinde G. Für die eventualiter beantragte Rückweisung an die Vorinstanz zur neuen Sachverhaltsabklärung und Beurteilung besteht bei dieser Sachlage kein Anlass.

#### **E. 6**

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

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