

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00001 vom 12. April 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-04-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2023.00001](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00001)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00001 du 12 avril 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00001 del 12 aprile 2023

## Regeste

Steuerhoheit (ab 1.1.2016) | [Steuerhoheit: Umstritten ist, ob die Beschwerdeführerin am statutarischen Sitz zu besteuern ist. Die Beschwerdeführerin hat einen Mitarbeiter und betreut einen Kunden. Der Mitarbeiter hat einen Arbeitsplatz beim Kunden und arbeitet zudem im Home Office.] Die anwaltlich verfasste Beschwerdefrist entspricht über weite Strecken wortwörtlich der Rekurseingabe, weshalb nur insoweit auf die Beschwerde einzugehen ist, als dass sie sich auch substantiiert mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandersetzt (E. 2). Vorliegend lassen die Anhaltspunkte den Sitz im Kanton Zürich als sehr wahrscheinlich erscheinen. Der Beschwerdeführerin gelingt der Gegenbeweis nicht (E. 4). Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2023.00001 Urteil der 2. Kammer vom 12. April 2023 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen A GmbH, vertreten durch B GmbH, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (ab 1.1.2016), hat sich ergeben: I. A. Die A GmbH mit statutarischem Sitz in C (Kt. X) wurde am 25. Januar 2008 im Handelsregister eingetragen. Zweck der Gesellschaft gemäss diesem Eintrag ist die Erbringung von Consulting-Dienstleistungen mittels Beratung, Unterstützung und Projektleitung in diversen Branchen. Am 9. Dezember 2021 informierte das kantonale Steueramt die A GmbH (nachfolgend Beschwerdeführerin) über die Inanspruchnahme der Besteuerung durch den Kanton Zürich ab der Steuerperiode 2016. Zur Begründung führte das kantonale Steueramt aus, dass am statutarischen Sitz keine wesentliche Infrastruktur vorhanden sein könne und die Ausübung der Geschäftstätigkeit am Sitz deshalb unplausibel sei. Gemäss Rechtsprechung könne somit an den Wohnsitz des Trägers der Leitung der Gesellschaft angeknüpft werden. Innert Frist bestritt die Beschwerdeführerin die Steuerhoheit des Kantons Zürich, worauf das kantonale Steueramt mit Vorentscheid vom 14. April 2022 die Steuerhoheit per 1. Januar 2016 bzw. für die Steuerperiode vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016 in Anspruch nahm. B. Die hiergegen erhobene Einsprache vom 13. Mai 2022 wies das kantonale Steueramt am 14. Juli 2022 ab. II. Den Rekurs der A GmbH wies das Steuerrekursgericht am 2. Dezember 2022 ab, soweit darauf einzutreten war. III. Mit Rekurs (recte Beschwerde) vom 9. Januar 2023 liess die A GmbH dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des "Entscheids der Steuerrekurskommission Zürich" (recte Steuerrekursgericht des Kantons Zürich) über die Steuerhoheit beantragen und die unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich sei zu

verneinen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Mit Präsidialverfügung vom 10. Januar 2023 setzte das Verwaltungsgericht dem Vertreter der Beschwerdeführerin eine Frist von 10 Tagen an, um die mit Originalunterschrift versehene Vollmacht einzureichen, welche am 13. Januar 2023 eintraf. Während das Steuerrekursgericht am 17. Januar 2023 auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 30. Januar 2023 die Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Stadt H (Kt. ZH) liess 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 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).

### **E. 2.1**

Die Beschwerde an das Verwaltungsgericht muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Folglich muss sich die Beschwerde zwingend mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen (vgl. § 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit 145 Abs. 2 DBG; vgl. auch VGr, 22. Juni 2015, SB.2015.00062, E. 3.2.1; VGr, 21. April 2010, VB.2010.00006, E. 2). Verweisungen auf frühere Eingaben stellen grundsätzlich keine hinreichende Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen dar, soweit der angefochtene Entscheid sich mit diesen Vorbringen bereits auseinandergesetzt hatte (vgl. VGr, 4. November 2020, SB.2020.00073, E. 1.2; Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 147 StG N. 47 mit Hinweisen).

### **E. 2.2**

Die anwaltlich verfasste, als Rekurs bezeichnete Beschwerdeschrift vom 9. Januar 2023 wiederholt über weite Strecken wortwörtlich die Argumente und Ausführungen der vorangegangenen Rekurseingabe vom 12. August 2022 (recte 2022), wenngleich der die Beschwerde verfassende D damals für die E AG anstatt für die B GmbH unterzeichnete, die Bezeichnung der Gegenpartei, die Anträge dem Verfahrensstand angepasst sowie einzelne Passagen leicht umformuliert oder verschoben wurden: Auf Seite 6 und 7 der Eingabe werden auf die Ausführungen des Steuerrekursgerichts als unzulässig bezeichnet, der Beschwerdeführer sei überhaupt nach C (Kt. X) gefahren, um geschäftsführende Aufgaben wahrzunehmen und ein Überwälzen der Beweislast wird beanstandet. Die nachfolgenden Ausführungen zur genügenden Substanziierung auf Seite 7 wurden abermals teilweise übernommen und nur leicht ergänzt. Die daran anschliessende Schlussfolgerung wurde im Wesentlichen erneut aus der Rekurschrift übernommen. Da das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte nicht gehalten ist, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den angefochtenen Entscheid von Amtes wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen, ist auf die Beschwerde nur insoweit einzutreten, als dass sie sich auch substanziert mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandersetzt (vgl. VGr, 4. November 2020, SB.2020.00073, E. 1.2).

### **E. 3.1**

Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 StG sowie Art. 20 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG]). Als Sitz einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen ( Art. 776 Ziff. 1 OR in Verbindung mit Art. 56 ZGB). Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich nach der Rechtsprechung dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat und die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend. Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1; BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2018, E. 2.2; BGr, 16. Mai 2013, je 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. Praxisgemäss ist ein Indiz für das Hauptsteuerdomizil der Ort, an welchem die Post effektiv bearbeitet und die Gesellschaft telefonisch erreichbar ist, wogegen der Ort, an welchem zwar die Postadresse und Telefonverbindung registriert sind, die Post und eingehende Telefone jedoch regelmässig weitergeleitet werden, auf ein sogenanntes Briefkastendomizil hindeutet. Nicht entscheidend ist grundsätzlich der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1; BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2018, E. 2.2; BGr, 16. Mai 2013). Indessen kann der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung einer Gesellschaft durchaus eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person konzentriert, die ihre Tätigkeiten an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantones Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 8 N. 14; 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).

### **E. 3.2.1**

Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstands überzeugt ist (BGr, 12. Mai 2020, 2C\_926/2019, E. 2.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die

Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Steuerrecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGr, 10. März 2021, 2C\_596/2020, E. 2.3.1). 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, 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.3; BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Kommentar StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 46 StHG N. 22).

### **E. 3.2.2**

Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen; Zweifel/Hunziker, [Kommentar StHG], Art. 46 StHG N. 23a ).

### **E. 4.1**

Die Beschwerdeführerin liess in ihrer Stellungnahme vom 15. März 2022 auf die Mitteilung der Inanspruchnahme der Besteuerung vom 1. Januar 2016 bis zum 31. Dezember 2016 durch das Steueramt ausführen, dass Herr F der einzige Angestellte der Beschwerdeführerin sei und während den Jahren 2016 bis 2019 einen einzigen Kunden betreut habe, die Bank G in H (Kt. ZH). Diese habe ihm einen Arbeitsplatz in H (Kt. ZH) zur Verfügung gestellt, wobei er einzelne Arbeiten auch in C (Kt. X) erledigt und am Wochenende einzelne Arbeiten von zu Hause ausgeführt habe, wofür vom Kunden eine angemessene Entschädigung bezahlt worden sei. Im Rekurs vom 12. August 2022 wurde ausgeführt, dass Herr F als geschäftsleitende Tätigkeit die strategische Ausrichtung der GmbH sowie die Implementierung derselben und die Überwachung der Finanzen ansehe. Die Überwachung der Finanzen würde Herr F resp. Frau F mit dem Treuhänder vor Ort in C (Kt. X) abstimmen und dafür einen halben Tag pro Monat benötigen (S. 3 der Rekurschrift). Auf Seite 6 der Rekurschrift wurde hingegen ausgeführt, dass die Überwachung der Finanzen

und der internen Organisation von Herrn F regelmässig beim Kunden vor Ort ausgeübt und vor- und nachbearbeitende Kundenarbeiten in C (Kt. X) vorgenommen würden. Weiter wurde im nachfolgenden Satz dem widersprechend ausgeführt, dass die Überwachung der Finanzen und der internen Organisation mit dem Treuhänder vor Ort in C (Kt. X) abgestimmt und hierfür zwei bis drei Tage durch Herr oder Frau F benötigt würden. Eine weitere Ungereimtheit findet sich in der Rekurschrift bezüglich der Arbeit am Wohnort durch Herrn F. Einerseits lässt er anführen, wieviel Homeoffice Entschädigung er von seiner Gesellschaft erhält (S. 3 der Rekurschrift); andererseits wird auf Seite 6 ausgeführt, dass Herr F zu Hause kein Büro hätte und am Esstisch arbeite, "sofern Herr F überhaupt von zu Hause aus" arbeite. Ein Unternehmen dieser Grösse benötige keine besondere Infrastruktur für die tatsächliche Verwaltung. Weiter liess er vernehmen, dass Herr F als Angestellter der Beschwerdeführerin die von der Geschäftsführung der Gesellschaft zugewiesenen Arbeiten alsdann vorwiegend beim Kunden ausführe. Als Angestellter könnten seine Arbeiten aber in keiner Weise als "tatsächliche Verwaltung" gelten. Auch die Arbeiten, die er als Angestellter zu Hause ausführe, könnten nicht als Arbeiten gelten, die der tatsächlichen Verwaltung einer Gesellschaft entsprächen. Der Treuhänder führe die Buchhaltung und mache den Jahresabschluss (S. 3 Rekurschrift). In der Beschwerdeschrift werden weitere Arbeiten aufgezählt, die der Treuhänder vornehme, wie MWST-Abrechnungen, Steuererklärung, Lohnmeldungen, Erstellen von Lohnausweisen etc.

#### **E. 4.2**

Die Vorinstanz führte aus, dass die Fäden der Geschäftsführung im Kanton Zürich zusammenliefen. Soweit sich ausserhalb der Räumlichkeiten des einzigen Kunden überhaupt eine Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin abgespielt habe, sei anzunehmen, dass diese am Wohnsitz des Vorsitzenden der Geschäftsführung, F, in H (Kt. ZH) getroffen bzw. mindestens der Schwerpunkt der Geschäftsführung sich dort befunden habe. Hierfür sprächen das Geschäftsmodell, die blosse Domiziladresse, die Arbeit im Homeoffice inklusive entsprechender Entschädigung und die Deklaration des Arbeitsorts in der Steuererklärung des Gesellschafter-Ehepaars. Vor dem Hintergrund sämtlicher Indizien komme dem statutarischen Sitz offensichtlich bloss formelle Bedeutung zu.

#### **E. 4.3.1**

Aus den Akten ergibt sich, dass gemäss Handelsregisterauszug Herr F Vorsitzender der Geschäftsführung und Gesellschafter der A GmbH und seine Ehefrau Geschäftsführerin und Gesellschafterin derselben Gesellschaft sind. Ausgangspunkt des vorliegenden Verfahrens war die Einforderung von Aktenunterlagen, u. a. die Bilanz- und Erfolgsrechnung der A GmbH inkl. Mietvertrag für die Geschäftsräume betreffend die Steuerperiode 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016. Aus dem eingereichten Domizilvertrag mit der I GmbH in C (Kt. X) (Beauftragte) ist ersichtlich, dass diese zur umgehenden Weiterleitung sämtlicher an die Beschwerdeführerin (Auftraggeberin) gerichtete Korrespondenz verpflichtet ist und für diese Tätigkeit sowie die Gewährung des Domizils eine Entschädigung von jährlich Fr. ... erhält (Punkt 5). Zudem wird in Punkt 6 festgehalten, dass über den "üblichen Rahmen einer Domizilstellung hinaus" der Beauftragte der Auftraggeberin die unentgeltliche Nutzung eines Arbeitsplatzes für zwei bis drei Mal im Monat nach Absprache gewährt wird. Herr F führte in der Beantwortung der Auflage am 18. Januar 2019 zudem aus, dass die I GmbH die administrativen Aufgaben für die Beschwerdeführerin erledigt. Im Weiteren wurde angegeben, dass sein Arbeitsort bei

der Bank G sei und die Ehefrau gemäss Domizilvertrag den Arbeitsplatz in C (Kt. X) benütze. Gemäss Vorentscheid über die Steuerhoheit vom 14. April 2022 wurde bezüglich Arbeitsort der Ehefrau, die ebenfalls einen Lohn der Beschwerdeführerin bezieht, H (Kt. ZH) angegeben. Diese Ausführung wurde nicht bestritten.

#### **E. 4.3.2**

Die Beschwerdeführerin beanstandet insbesondere, dass die Vorinstanz und das Steueramt keine Beweise angeführt hätten, obwohl die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen klar beim Steueramt liege. Wie unter 3.2. dargelegt, hat die Behörde die entsprechenden Umstände darzutun und zu beweisen, wenn sie behauptet, dass es sich beim statutarischen Sitz lediglich um ein Briefkastendomizil handelt. Gilt aber die natürliche Vermutung, welche sich aufgrund der Beweiswürdigung von Indizien ergibt, als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und es steht der juristischen Person der Gegenbeweis offen. Die Vorinstanz hat ausführlich dargetan, welche Umstände sie weshalb wie würdigt. Die Beschwerdeführerin begnügt sich jedoch mit der Darlegung, dass sich die Geschäftsführungstätigkeit auf zwei Aufgaben reduziere, nämlich die strategische Ausrichtung der GmbH und die Implementierung derselben sowie die Überwachung der Finanzen. Gleichzeitig führt sie aus, dass die Strategie bei der Gründung festgelegt und implementiert und seit da nicht angepasst worden sei. Bei der Überwachung der Finanzen, welche somit als einzige von ihr bezeichnete Geschäftsleitungsfunktion übrigbleibt, führt sie weiter aus, dass sich die Überwachung der Finanzen bei einem einzigen Schweizer Bankkonto schnell und einfach bewerkstelligen lasse (vgl. S. 3 der Beschwerdeschrift). Hierfür würde sich Herr F resp. seine Frau vor Ort in C (Kt. X) mit dem Treuhänder abstimmen und einen halben Tag pro Monat vor Ort anwesend sein. Zudem wird angeführt, dass Herr F als ...-Consultant auf ein eigentliches Büro nicht angewiesen sei und ein Unternehmen dieser Grösse keine besondere Infrastruktur für die tatsächliche Verwaltung benötige.

#### **E. 4.3.3**

Es ist vor dem Hintergrund dieser eigenen Ausführungen nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz es als unwahrscheinlich erachtete, dass Herr F in seiner einzigen Funktion als Geschäftsführer für diese Tätigkeit – der Überwachung der Finanzen und der internen Organisation – nach C (Kt. X) fährt, umso mehr als er hierfür gerade kein Büro benötigt, auch keines bezahlt wird und die Überwachung des einzigen Schweizerfranken-Kontos problemlos von überall wahrgenommen werden kann. Die "Abstimmung der Finanzen" mit dem Treuhänder allein kann sich nicht sitz begründend auswirken, da sich die Tätigkeit des Treuhänders – wie von der Beschwerdeführerin dargelegt – auf buchhalterische Funktionen begrenzt, damit administrativen Charakter hat und regelmässig eine weisungsgebundene Tätigkeit darstellt (vgl. hierzu Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 8 N. 15). Daran ändert nichts, dass der Treuhänder auch Sitzgeber ist. Würde die Beschwerdeführerin einen anderen Treuhänder engagieren, der nicht am statutarischen Sitz arbeitet, müsste er die Abstimmung der Finanzen mit diesem ebenfalls vornehmen. Völlig unklar resp. nicht ausgeführt ist, weshalb und wie der Geschäftsführer Herr F die interne Organisation überprüfen muss, wenn er nur einen Angestellten, nämlich sich selbst, hat. Wie dargelegt befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung da, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks stattfindet.

Dies ist gemäss eigenen Ausführungen der Beschwerdeführerin beim Kunden. Die administrativen Tätigkeiten der Verwaltung, z. B. die Führung der Buchhaltung – teilweise gemäss Ausführungen durch die Ehefrau in C (Kt. X) – sind von der Geschäftsleitung abzugrenzen und nicht sitzbestimmend. Da die Post umgehend an Herrn und Frau F weiterzuleiten ist, findet auch die effektive Postbearbeitung nicht am statutarischen Sitz statt, sondern am Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung, bei Herrn F. Dies gilt auch, wenn er seine Tätigkeiten an verschiedenen Orten, hier insbesondere beim Kunden in der Stadt H (Kt. ZH) und bei sich zu Hause in der Stadt H (Kt. ZH) und gemäss Domizilvertrag maximal zwei bis dreimal nach vorgängiger Absprache – sprich Terminvereinbarung – in C (Kt. X), wahrnimmt, insbesondere da die Beschwerdeführerin über keine feste Einrichtung und auch kein eigenes Personal verfügt. Ein örtlicher Schwerpunkt kann in C (Kt. X) nicht festgestellt werden und vermag auch keinen Ort der wirklichen Leitung zu begründen. Vorliegend ist der Wohnsitz der geschäftsleitenden Person auch derjenige Arbeitsort, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden. Damit liegen genügend Anhaltspunkte vor, die es sehr wahrscheinlich machen, dass der vom Steueramt angenommene tatsächliche Ort der Verwaltung der Beschwerdeführerin in H (Kt. ZH) liegt. Liegen wir hier genügend Anhaltspunkte vor, die den Sitz an einem anderen als dem statutarischen Ort für sehr wahrscheinlich erscheinen lassen, genügt dies regelmässig als Hauptbeweis, weshalb es an der Beschwerdeführerin läge, den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen BGr, 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.3; BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Kommentar StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 46 StHG N. 22).

#### **E. 4.4**

Die Beanstandung der Beurteilung durch die Vorinstanz erfolgt, ohne einen Gegenbeweis zu erbringen. Es wird nur angeführt, dass die Überwälzung der Beweislast auf die Beschwerdeführerin einzig deshalb, weil diese keinen schriftlichen Gegenbeweis gegen die Schlussfolgerung erbringen könne, unzulässig sei. Weshalb sie keinen Gegenbeweis, wie beispielsweise Agendaeinträge der Termine in der Lokalität des Treuhänders, Tankbelege für die Autofahrt oder Ähnliches beibringen konnte, wird nicht weiter ausgeführt. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass von der Vorinstanz genügend Anhaltspunkte aufgezeigt werden konnten, die es sehr wahrscheinlich machen, dass der Sitz der Beschwerdeführerin am Wohnsitz des Geschäftsführers und der Geschäftsführerin liegt und demnach dem statutarischen Sitz in C (Kt. X) lediglich formelle Bedeutung zukommt. Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen, diese Vermutung durch einen Gegenbeweis umzustossen, was sie jedoch unterliess. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 5**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 und § 152 StG, je in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG).