

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00004 vom 24. Mai 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-05-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00004

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00004 du 24 mai 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00004 del 24 maggio 2023

Regeste

Steuerhoheit (ab 09.07.2015) | Hauptsteuerdomizil einer GmbH im interkantonalen Verhältnis. [Die Beschwerdeführerin berät Profisportler und ist in der Spielervermittlung tätig. Ihren Sitz hat sie im Kanton X, wo sie als Untermieterin einen Büroraum in der Grösse von 17 m² für Fr. 1000.- pro Monat mietet. Das kantonale Steueramt Zürich kam zum Schluss, im Kanton X liege ein Briefkastendomizil vor; die GmbH werde effektiv vom Wohnsitz des einzigen Gesellschafters und Geschäftsführers im Kanton Zürich geleitet.] Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis: Massgeblichkeit des Ortes der tatsächlichen Verwaltung (E. 2.1 - E. 2.2). Zum Zweck der Spielervermittlung hielt sich der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH überwiegend im Ausland und ausserhalb des Sitzkantons auf. Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin, gemäss welcher die strategischen Geschäftsentscheide entweder im Ausland oder im Sitzkanton gefällt würden, ergibt sich aus den Spesenabrechnungen, dass sich der Geschäftsführer vorwiegend im Kanton Zürich aufgehalten hat. Im Sitzkanton sind keinerlei Spesen angefallen, weder für Restaurants, Büromaterialien, Tankstelle oder Bahnreisekosten. Weiter hat die GmbH im Kanton Zürich ein Zimmer angemietet, welches unter dem Titel Geschäftskosten abgerechnet wurde. Wohl mietete die GmbH auch im Kanton X ein Büro an, doch gibt es keinerlei Hinweise, dass sich der Geschäftsführer am statutarischen Sitz aufgehalten hätte und dort seiner Leitungsfunktion nachgegangen wäre. Dem statutarischen Sitz steht der ausserkantonale Wohnsitz des Geschäftsführers im Kanton Zürich entgegen, wo zahlreiche Spesen anfielen. Das Steuerrekursgericht kam zulässigerweise zum Schluss, dass die wesentlichen Geschäftsleitungsentscheide (sofern nicht im Ausland) am jeweiligen Wohnsitz des Geschäftsführers im Kanton Zürich getroffen wurden (E. 3.3). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

von der P AG, wobei ihr ein Empfangs- und Sitzungszimmer nach Rücksprache mit der Untervermieterin zur Mitbenutzung zur Verfügung steht. B. Mit Auflage vom 6. September 2019 forderte das kantonale Steueramt Zürich die A AG auf, detaillierte Angaben zum Steuerdomizil (Mietverträge, Infrastruktur, Ort der Geschäftsführung usw.) zu machen. Nach Durchführung des Auflageverfahrens beanspruchte das kantonale Steueramt Zürich mit Vorentscheid vom 15. März 2021 die Steuerhoheit des Kantons Zürich sowie der Stadt H (ZH) (ab 9. Juli 2015), der Gemeinde I (ZH) (ab 1. Januar 2017) und der Gemeinde L (ZH) (ab 1. Januar 2018): Dabei ging es davon aus, dass dem statutarischen Sitz in Y (Kt. X) nur die Bedeutung eines Scheindomizils zukomme, die wesentlichen Geschäftsentscheide dagegen am jeweiligen Wohnort des Gesellschafters E im Kanton

Zürich stattgefunden hätten. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 27. April 2022 abgewiesen. II. Das Steuerrekursgericht wies den hiergegen gerichteten Rekurs der A AG mit Entscheid vom 18. November 2022 ebenfalls ab. III. Mit Beschwerde vom 11. Januar 2023 beantragte die A AG (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) dem Verwaltungsgericht, der Entscheid des Steuerrekursgerichts betreffend Beanspruchung der Steuerhoheit sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie für die Steuerperioden 2015–2018 im Kanton Zürich nicht steuerpflichtig sei. Überdies seien die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens und des vorliegenden Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner zu überbinden und ihr für die beiden Verfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. 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 anderer Kantone zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (RB 1982 Nr. 90).

E. 2.1

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). 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; BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; BGr, 4. Dezember 2014, 2C_431/2014, E. 2.1; BGr, 22. Dezember 2009, 2C_259/2009, E. 2.1; BGr, 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/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Interkantonaes Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 8 N. 2 ff.; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 20 N. 13, N. 31; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, S. 46 ff.). Im 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 innerkantonalem Steuerrecht nach Art. 20 Abs. 1 StHG stets an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, während das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung liege (bestätigt in BGr, 1. Oktober 2019, 2C_592/2018, E. 5.2).

E. 2.2

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 (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1, auch zum Folgenden; BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.2). Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E. 2.2). 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 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, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E. 2.2). 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 (BGr, 6. Oktober 2021, 2C_24/2021, E. 4.2; BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; Zweifel/Hunziker, Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 14). 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. 2.3.1

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 beweibelastet 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, 6. Oktober 2021, 2C_24/2021, E. 4.3; Zweifel/Hunziker, Interkantonaies Steuerrecht, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen).

E. 3.1

Das Steuerrekursgericht hielt zunächst fest, es sei unbestritten, dass sich E für die A AG mehrheitlich im Ausland aufhalte und bestätigte dessen Sachdarstellung, wonach die Geschäftstätigkeit eine hohe Reisetätigkeit erfordere, indem E häufig zwischen ... in ganz Europa und selten auch der Schweiz pendle. Insgesamt habe sich E weniger als 100 Arbeitstage pro Jahr in der Schweiz aufgehalten. Somit werde in der Schweiz mit der Vor- und Nachbearbeitung von Treffen nur ein beschränkter Teil ausgeübt. Die Infrastrukturbedürfnisse seien vor diesem Hintergrund andere als diejenige einer in erster Linie an ihrem Sitz aktiven Gesellschaft. Dasselbe könne auch für die Personalerfordernisse gelten. Gleichwohl reiche der Umstand, dass die Beschwerdeführerin von Anfang an Büroräumlichkeiten in Y (Kt. X) gemietet habe und dort sogar umgezogen sei, nicht für die Annahme, dass die Gesellschaft in den fraglichen Perioden effektiv von Y (Kt. X) aus geleitet worden sei: Die feste Geschäftseinrichtung in Y (Kt. X) habe aus einem kleinen Bürozimmer bestanden, auch nach dem Umzug an den K-Platz 03 (Kt. X). Der Umzug habe damit offenbar nicht in erster Linie der Verbesserung der Infrastruktur gedient, sondern sei durch den Wechsel von M zur P AG bedingt gewesen. Gemäss Darstellung von E bespreche er mit M strategische Entscheide und handle es sich dabei um einen wichtigen Kontakt aus seiner früheren Tätigkeit als Spielervermittler bei Firma N, welcher ihm mit Rat und Tat und seinem Netzwerk zur Seite stehe. Zur Geschäftsbeziehung mit M, welcher seine Dienstleistungen über die P AG erbringe, erwog das Steuerrekursgericht, es sei nicht geklärt, auf welcher Basis die behauptete Zusammenarbeit stattfinde, da sich weder ein Dienstleistungs- noch ein Mandatsvertrag mit der P AG oder M in den Akten finde. Auch in den Jahresrechnungen 2015–2018 bzw. den dazugehörigen Kontoblättern sei nie ein Dienstleistungs- oder Personalaufwand im Zusammenhang mit der behaupteten Unterstützung durch M verbucht worden. Lediglich für rein administrative Arbeiten finde sich unter dem Titel Buchführungs- und Verwaltungsaufwand eine Position zugunsten der P AG von brutto Fr. ... Für das Jahr 2018 lägen dazu zwei Rechnungen über einen Betrag von Fr. ... und Fr. ... vor. Davon abgesehen fänden sich in den Kontoblättern jedoch keinerlei Hinweise auf Kosten im Zusammenhang mit M oder der P AG. Für die angebliche Unterstützung durch M bzw. generell für eine Geschäftstätigkeit in Y (Kt. X) seien auch keinerlei Nachweise vorgelegt worden, wobei hier beispielsweise an Sitzungsprotokolle und dergleichen zu denken sei. Ferner seien rein administrative Arbeiten für die Lokalisierung der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin nicht von entscheidender Bedeutung. Soweit also die P AG im relevanten Zeitraum für die Buchhaltung und oder Compliance-Arbeiten der Beschwerdeführerin zuständig gewesen sein soll, vermöge dies keine tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin von Y (Kt. X) aus begründen. Dies umso weniger, als solche Arbeiten ohnehin im Auftragsverhältnis durchgeführt worden seien. Die feste Geschäftseinrichtung in Y (Kt. X)

werde zudem durch die Tatsache relativiert, dass in H (ZH) ein angebliches Gästezimmer angemietet worden sei. Der Aufwand für dieses Zimmer sei unter dem Konto "Miete Geschäftsräume" und mit dem Buchungstext "Miete Büro H (ZH)" erfasst worden, womit eine geschäftliche Nutzung auf der Hand liege. Für die behauptete private Verwendung des Gästezimmers fehlten entsprechende Nachweise und es sei nur beschränkt glaubhaft, dass E aufgrund seiner selbst dargestellten Kostenaversität hohe Kosten dafür eingegangen sei, um dauerhaft für gelegentliche Besuche von Familienangehörigen ein Zimmer bereitzuhalten. Die Kündigung des Zimmers falle zeitlich sowohl mit dem privaten Umzug von E als auch mit dem Umzug der Beschwerdeführerin zur P AG zusammen. Auch aus dem Zeitpunkt der Kündigung des Gästezimmers könne daher nicht auf eine private Nutzung geschlossen werden. Der Eindruck, dass E in der Schweiz primär von H (ZH) und nicht von Y (Kt. X) aus tätig war, fände seine Stütze auch in den Spesenbelegen und den Kontoblättern für die Jahre 2015–2018: Daraus gehe unzweifelhaft hervor, dass sich E – wenn in der Schweiz – oft im Raum bzw. der Stadt H (ZH) aufgehalten habe. Überdies sei auch sein Geschäftsfahrzeug in H (ZH) immatrikuliert gewesen. Zusammenfassend könne davon ausgegangen werden, dass die Fäden der Geschäftsführung in den Steuerperioden 2015–2018 im Kanton Zürich zusammengelaufen seien und zwar am jeweiligen Wohnsitz des Alleingeschafters E.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin widerspricht der Vorinstanz zunächst in Bezug auf das in H (ZH) angemietete Gästezimmer : Das Zimmer verfüge lediglich über ein Bett und eine Couch mit Beistelltisch. Weder gebe es einen Schreibtisch, einen PC, einen Drucker oder physische Geschäftsunterlagen und Geschäftskorrespondenzen. Eine für die Ausübung der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin erforderliche Büroinfrastruktur liege nicht vor. Es sei lebensfremd anzunehmen, dass E in Anbetracht der im Gästezimmer herrschenden engen Platzverhältnisse und der fehlenden Büroinfrastruktur dort irgendwelche Geschäftstätigkeiten ausgeübt oder geschweige denn irgendwelche Kundenmeetings mit ... abgehalten haben soll. Vielmehr spreche das ungeeignet möblierte Zimmer für die private Nutzung als Gästezimmer für Bekannte, Freunde und Familie. Anerkannt werde, dass der Mietzins für das Gästezimmer richtigerweise bei der Beschwerdeführerin als Lohnaufwand hätte verbucht werden müssen und im Lohnausweis von E als Lohnnebenbestandteil hätte deklariert werden müssen. Dies habe aber nichts mit der Beurteilung des Orts der tatsächlichen Verwaltung zu tun. Die Kündigung des Gästezimmers sei daher erfolgt, weil der private Umzug von der Wohnung in O (ZH) in ein geräumigeres Einfamilienhaus es ermöglicht habe, Bekannte, Freunde und Familie nun im Einfamilienhaus von E unterzubringen. Demgegenüber seien der Beschwerdeführerin in Y (Kt. X) zwar kleine Bürozimmer zur Verfügung gestanden, doch seien diese voll ausgestattet gewesen und hätten über eine funktionstüchtige Büroinfrastruktur verfügt: Sowohl das Büro F-Strasse (Kt. X) als auch das Büro K-Platz 03 (Kt. X) verfüge über einen hellen und komfortablen Arbeitsplatz mit Fenstern und einer standardmässigen, funktionierenden Arbeitsgrundausrüstung und würden die Möglichkeit bieten, in einem separaten Raum Sitzungen durchzuführen. Die Grössenverhältnisse spielten daher insoweit keine Rolle. Zur Geschäftsbeziehung mit M sei auszuführen, dass das Nichtvorliegen eines strategischen Mandatsvertrags mit der Beschwerdeführerin und M sowie das Fehlen von entsprechendem Dienstleistungsaufwand nicht gegen die zentrale Rolle von M spreche: M habe seine "strategische Mitwirkung" nie in Rechnung gestellt. Er sei von Beginn an im Sinn eines Mentors die zentrale Bezugsperson für die Fällung der strategischen Geschäftsentscheide

gewesen. Dass er bzw. seine Arbeitgeberin in Y (Kt. X) nur administrative bzw. buchhalterische Tätigkeiten in Rechnung stelle, dürfe nicht zum gegenteiligen Schluss führen. Weiter seien die in H (ZH) angefallenen Spesen nicht relevant: Die Vorinstanz verkenne, dass gemäss Spesenreglement erst Spesen ab Fr. 50.- zurückerstattet würden und folglich keine Spesenbelege für typische Bürotage in Y (Kt. X) vorhanden seien, da jene Ausgaben weniger als Fr. 50.-betragen würden. Zwar seien vereinzelte Spesen in H (ZH) angefallen, doch beträfen diese auf keinen Fall massgebende geschäftsleitende Tätigkeiten der Beschwerdeführerin. Geschäftsleitende Tätigkeiten seien nämlich nur im Ausland oder in Y (Kt. X) vorgenommen worden, keinesfalls aber in H (ZH). Schliesslich sei denn auch nicht relevant, dass das Geschäftsfahrzeug in H (ZH) immatrikuliert gewesen sei: Geschäftsfahrzeuge müssten in dem Kanton eingelöst werden, in welchem der Angestellte das Fahrzeug regelmässig nachts unterbringe; dies sei im vorliegenden Fall der Kanton Zürich als Wohnsitzkanton von E.

E. 3.3

Die Kunden der Beschwerdeführerin sind namhafte ... im In- und Ausland. Gestützt auf den im Rekursverfahren eingereichten Aufenthaltskalender von E für die Jahre 2015–2018 ergibt sich, dass sich dieser überwiegend im Ausland in verschiedenen Metropolen aufgehalten hat (namentlich in ...), aber auch in Schweizer Städten ausserhalb des Sitzkantons der Beschwerdeführerin (z. B. ...). Die Auslandsaufenthalte und Aufenthalte ausserhalb des Sitzkantons sind anhand der eingereichten Spesenabrechnungen, welche u.a. zahlreiche Flugbuchungen betreffend die genannten Destinationen sowie Hotelaufenthalte enthalten, hinreichend belegt. Wo sich E während der anderen Tage, auf welchen er nicht auf Reisen war, aufgehalten hat, geht aus dem Kalender nicht hervor. Die Beschwerdeführerin argumentiert, E habe strategische Geschäftsentscheide entweder im Ausland oder aber anlässlich der Sitzungen mit M in Y (Kt. X) gefällt, nie aber in H (ZH). Gleiches gelte für die Vor- und Nachbearbeitung der Kundenmeetings. In H (ZH) seien nur vereinzelt Spesen angefallen. Die eingereichten Spesenabrechnungen ergeben jedoch ein komplett anderes Bild: Abgesehen von den geschäftlichen Aufenthalten in der Schweiz in ... hat E während seiner Meetings in der Schweiz mit Playern, Agenten, Sponsoren und Vertretern von ...vereinen ausschliesslich in Restaurants in der Stadt H (ZH) gespiesen und die Restauraufenthalte im Spesenkonto der Beschwerdeführerin aufgeführt und abgerechnet. Dass die Spesen in Y (Kt. X), weil sie unter Fr. 50.- gewesen seien, darin nicht aufgeführt würden, ist für die Zeit von der Gründung der Beschwerdeführerin (Mitte 2015) bis 1. September 2017 nicht stichhaltig. Die Beschwerdeführerin hat nämlich bis zur Genehmigung des Spesenreglements durch die Kantonale Steuerverwaltung Zug am 13. September 2017, welches mit Wirkung ab 1. September 2017 in Kraft trat, akribisch über sämtliche Spesen, auch über solche unter Fr. 50.-, abgerechnet. Zwar hätte sich E ohne Weiteres am selben Tag in H (ZH) und in Y (Kt. X) aufhalten können. Indes sind in der Stadt Y (Kt. X) keinerlei Spesen – weder für Restaurants, Büromaterialien, Tankstelle oder Bahnreisekosten – angefallen. Namentlich findet sich das von der Beschwerdeführerin behauptete Streckenabonnement Y (Kt. X)–H (ZH) nicht in den Akten (siehe dazu die Auflageantwort vom 14. November 2019). Da E nachweislich über ein SBB-Halbtaxabonnement verfügte, korrelieren auch die Spesenabrechnungen für die SBB-Fahrten in der Höhe nicht mit den Kosten für ein Hin und Retour-Billett von H (ZH) nach Y (Kt. X), welche sich selbst bei einem Billett der 1. Klasse und ohne Halbtax auf nur maximal Fr. ... belaufen würden (siehe www.sbb.ch). In den Spesenabrechnungen findet sich ein einziges Mal ein Betrag für eine SBB-Fahrt von Fr. ... (am 16. Januar 2017);

ansonsten bewegten sich die übrigen SBB-Kosten jeweils über diesem Betrag. Auch gibt es nicht einmal Anhaltspunkte, dass sich E in der Region Y (Kt. X) aufgehalten hätte. Das in den Spesenabrechnungen erwähnte "Restaurant W, Z (Kt. X)" befindet sich in H (ZH) und wurde von einer GmbH mit Sitz in Z (Kt. X) geführt. Weiter ist auf das in angemietete Zimmer in H (ZH) einzugehen, welches unter dem Titel Geschäftskosten abgerechnet wurde: Gemäss Darstellung der Beschwerdeführerin soll es ausschliesslich privaten Zwecken gewidmet gewesen sein, insbesondere für den seit ... 2017 häufigen Besuch der Eltern von E als er und seine Frau Eltern geworden seien. Die Anmiete des Zimmers erfolgte aber weit vor der Geburt des Kinds von E, nämlich zeitgleich mit der Gründung der Beschwerdeführerin Mitte Juli 2015. Dass das Zimmer für die geschäftliche Nutzung ungeeignet gewesen sei und geschweige denn dort irgendwelche Kundenmeetings mit ... abgehalten hätten werden können, ist unerheblich: Denn solche Meetings fanden nachgewiesenermassen auch nie am Sitz der Beschwerdeführerin bzw. in deren Büros in Y (Kt. X), sondern immer ausserhalb des Sitzes statt. Dass die weiteren Meetings aus geschäftlichen Gründen in H (ZH) hätten stattfinden müssen, ist nicht einsichtig, verfügte die Beschwerdeführerin doch bisher über kein einziges Mandat in H (ZH) (siehe Auflistung Kunden ..., Auflageantwort vom 14. November 2019). In Y (Kt. X) soll aber E gemeinsam mit M strategische Entscheide für die Beschwerdeführerin getroffen haben. Letzterer soll namentlich mitgewirkt haben (1) bei der Planung und Organisation wichtiger spielerischer Ereignisse, wie z. B. den Auftritt der Beschwerdeführerin an der ..., (2) bei der Überwachung laufender Kundenverträge mit Blick auf deren Ablauf hin, (3) der Vorbereitung von wichtigen Kundenbesprechungen, (4) der Analyse, ob ein bestehender Spieler in einem weltbekannten Verein unter Vertrag gebracht werden kann und wie sich die Beschwerdeführerin ein solches Investment leisten könne sowie (5) der Analyse, welche neuen Spieler angegangen werden sollen, um sie von der Beschwerdeführerin als Agentin vertreten und beraten zu lassen. Für diese Dienstleistungen finden sich in den Akten indes keinerlei Rechnungen von M oder dessen Arbeitgeberin P AG. Letztere stellte der Beschwerdeführerin lediglich Rechnung für administrative und buchhalterische Tätigkeiten. Dass M bzw. dessen Arbeitgeberin P AG für diese umfassenden Dienstleistungen in Bezug auf die strategische Mitwirkung nie Rechnung gestellt hätte, wie die Beschwerdeführerin ausführt, ist unglaubhaft. Der Schluss der Vorinstanz, für die angebliche (kostenlose) Unterstützung durch M von Y (Kt. X) aus seien keinerlei Nachweise vorgelegt worden, ist vollumfänglich zu bestätigen. Wohl befinden sich in Y (Kt. X) somit feste Einrichtungen am K-Platz 03 (Kt. X): Indessen gibt es keinerlei Hinweise darauf, dass sich der Geschäftsführer E am statutarischen Sitz aufgehalten hätte und seiner Leitungsfunktion dort nachgegangen wäre. Dem statutarischen Sitz steht der ausserkantonale Wohnsitz des Geschäftsführers in der Stadt H (ZH) bzw. in Stadtnähe (I [ZH], L [ZH]) gegenüber. Das in der Stadt H (ZH) angemietete Zimmer wurde von der Gründung der Beschwerdeführerin an bis Dezember 2018 unter dem Titel Geschäftsmiete abgerechnet. Unbestrittenermassen fielen in der Stadt H (ZH) und Umgebung zahlreiche Spesen von E für in Restaurants abgehaltene Meetings an. Das Steuerrekursgericht kam damit zulässigerweise zum Schluss, dass die wesentlichen Geschäftsleitungsentscheide – sofern nicht im Ausland – am jeweiligen Wohnsitz von E im Kanton Zürich getroffen wurden. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht dieser auch

keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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