

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00033 vom 22. Juni 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-06-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2023.00033](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00033)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00033 du 22 juin 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00033 del 22 giugno 2023

## Regeste

Steuerhoheit (ab 01.01.2015) | Steuerlicher Sitz einer international tätigen Aktiengesellschaft. [Die beschwerdeführende Aktiengesellschaft hat ihren formellen Sitz im Kanton X, wo sie lediglich über ein Briefkastendomizil verfügt. Das Tagesgeschäft der AG findet hauptsächlich im Ausland statt. Der einzige Verwaltungsrat und Mehrheitsaktionär B, welcher als Geschäftsführer tätig ist, lebt im Kanton Zürich.] Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 StG). Bei einem sogenannten Briefkastendomizil wird der Ort der tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil erachtet (E. 2.1). Liegt der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Ausland und steht dem bloss formellen schweizerischen Sitz kein Ort der wirklichen Leitung in einem anderen Kanton gegenüber, ist der formelle statutarische Sitz in der Schweiz steuerlich massgebend. Umgekehrt genügt es für die Anknüpfung an den Ort der tatsächlichen Verwaltung in einem anderen Kanton als dem Sitzkanton, wenn in diesem anderen Kanton ein wesentlicher Teil der wirklichen Leitung besorgt wird, auch wenn gewisse Entscheidungen im Ausland getroffen werden (E. 2.3). Für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung ist die Führung der laufenden Geschäfte zur Erreichung des Gesellschaftszwecks entscheidend (Day-to-Day-Management). Die Führung des Tagesgeschäfts, welche den Leitungsteil des Unternehmens betrifft, ist abzugrenzen vom eigentlichen Tagesgeschäft (E. 4.1). Vorliegend erfolgt die Geschäftsführung einzig durch den zur Geschäftsführung autorisierten und im Kanton Zürich wohnhaften Verwaltungsrat B. Dieser ist mehrheitlich im Ausland tätig und führt die Geschäfte vom jeweiligen Standort aus. Im Land Z verfügt die Beschwerdeführerin über ein Labor in Y, welches den Schwerpunkt der Tätigkeiten des Unternehmens bildet. Das Tagesgeschäft der AG findet somit hauptsächlich im Ausland, insbesondere im Land Z, statt. Ob und wie viele Angestelltedort beschäftigt sind, kann offengelassen werden, da diese nicht für die tatsächliche Leitung zuständig sind. Fraglich ist, wo das Day-to-day-Management durch B stattfindet: Aus der Auflistung seiner Auslandsaufenthalte ergeben sich keine Hinweise auf einen Aufenthalt in Y (Land Z). Vor Ort bei den Kunden im Ausland war er einerseits in seiner Funktion als Angestellter für die Beschwerdeführerin tätig, andererseits dürfte er dort aber auch massgebende Entscheide als Geschäftsführer getroffen haben. Den Aufenthalten im Ausland stehen seine Aufenthalte an seinem Wohnort im Kanton Zürich gegenüber: Es kann ohne Weiteres die Annahme getroffen werden, dass B während dieser restlichen Zeit die Geschäfte der Beschwerdeführerin von seinem Wohnort leitete. Damit lässt sich ein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung nicht ausmachen. Dreht sich die Geschäftsführung einer Gesellschaft um die Tätigkeit des alleinigen Geschäftsführers und kann – wie hier – kein geografischer Schwerpunkt ausgemacht werden, kann am Wohnsitz des Geschäftsführers der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz angenommen

werden (E. 4.2). Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2023.00033 Urteil der 2. Kammer vom 5. Juli 2023 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A AG, vertreten durch RA C, N AG, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (1.1.2015–31.12.2019), hat sich ergeben: I. Die A AG wurde am 2. März 2005 im Kanton Zürich gegründet und hat ihren Sitz seit dem 31. Oktober 2014 an der D-Strasse 01 in E (Kanton X). Die Gesellschaft bezweckt die Zertifizierung von ... einschliesslich Engineering und fachtechnische Beratung und Betreuung sowie Verkauf, Vermietung und Vermittlung von .... In Y (Land Z) verfügt die A AG über eine im Handelsregister des Amtsgerichts F (Land Z) eingetragene Zweigniederlassung, welcher ein Prüflabor angegliedert ist. Heute einziger Verwaltungsrat und Inhaber von 95 von 100 Aktien ist B, mindestens bis 2020 wohnhaft im Kanton Zürich. Als weiterer Verwaltungsrat amtierte seit der Gründung der A AG Rechtsanwalt G, wohnhaft im Kanton Zürich. Dieser schied per 19. Januar 2021 aus dem Verwaltungsrat aus. Ein weiterer, im Kanton Zürich wohnhafter Verwaltungsrat (H) schied bereits 2014 aus dem Amt aus. Mit Auflage vom 3. Juli 2020 teilte das kantonale Steueramt Zürich der A AG mit, es prüfe eine potenzielle Steuerpflicht der A AG im Kanton Zürich, und forderte diese auf, den Mietvertrag der Geschäftsräumlichkeiten in E sowie die Jahresrechnung der Gesellschaft für die Geschäftsjahre 2015–2019 einzureichen. Ferner forderte es eine Beschreibung der Geschäftsführung durch B sowie Angaben zur Infrastruktur in E, zur Erledigung der alltäglichen Büroadministration, zum Empfang und zur Akquise von Kunden sowie zu allfälligen Arbeitsverhältnissen in E. Hierauf reichte die A AG u. a. den mit der Firma I, D-Strasse 01, E, geschlossenen Mietvertrag ein, gemäss welchem für den Büroraum zur Mitbenützung in E (Kanton X) ein jährlicher Mietzins von Fr. 1'200.- geschuldet sei. Ebenso reichte sie einen Nutzungs- und Dienstleistungsvertrag, abgeschlossen mit der J GmbH mit Sitz an der D-Strasse 01 in E (Kanton X), ein. Mit Vorentscheid vom 11. Dezember 2020 beanspruchte das kantonale Steueramt Zürich die Steuerhoheit des Kantons Zürich und der Gemeinde K (1.1.2015–31.12.2015), der Gemeinde L (1.1.2016–31.12.2016) und der Stadt M (ab 1.1.2017). Dabei versagte es dem statutarischen Sitz die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil, da die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft vom jeweiligen Wohnsitz von B wahrgenommen worden sei. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 29. November 2021 ab. II. Hiergegen rekurrierte die A AG an das Steuerrekursgericht. Mit Entscheidung vom 31. Januar 2023 wies dieses den Rekurs ab. Eine Minderheit des Gerichts gab eine abweichende Meinung zu Protokoll und beantragte, der Rekurs sei teilweise gutzuheissen, der Vorentscheid des kantonalen Steueramts aufzuheben und die Sache im Sinn der Erwägungen zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. III. Mit Beschwerde vom 6. April 2023 beantragte die A AG (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) dem Verwaltungsgericht, der vorinstanzliche Entscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und es sei festzustellen, dass ihr Hauptsteuerdomizil nicht im Kanton Zürich, sondern am statutarischen Sitz im Kanton X liege. Eventualiter sei die Rechtssache zur besseren Untersuchung und zum Neuentscheid unter Berücksichtigung der internationalen Geschäftstätigkeit an das kantonale Steueramt

zurückzuweisen. Mit Präsidialverfügung vom 11. April 2023 forderte die Abteilungspräsidentin i. V. die N AG auf, innert einer Nachfrist von 10 Tagen eine im Original unterzeichnete Vollmachtserklärung der Beschwerdeführerin einzureichen, ansonsten das Vertretungsverhältnis als nicht bestehend erachtet würde und auf die Beschwerde nicht eingetreten würde. In der Folge ging die Originalvollmacht fristgerecht beim Verwaltungsgericht ein. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauchs des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

### **E. 2.1**

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 StG sowie Art. 20 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG]). Als Sitz einer Aktiengesellschaft gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] und Art. 626 Ziff. 1 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; 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.], Interkantonales 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 wird und die Gesellschaft telefonisch erreichbar ist, wogegen der Ort, an welchem zwar die Postadresse und Telefonverbindung registriert sind, die Post und eingehende Telefonate 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**

Liegt der Ort der wirklichen Verwaltung im Ausland und steht dem bloss formellen schweizerischen Sitz kein Ort der wirklichen Leitung in einem anderen Kanton gegenüber, ist der formelle statutarische Sitz in der Schweiz steuerlich massgeblich (VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00034, E. 3.3; Peter Brülisauer in: Raoul Stocker/Stefan Oesterhelt [Hrsg.], Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023 [Internationales Steuerrecht Schweiz], § 13 N. 36; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 4 N. 71 mit weiteren Hinweisen; Mäusli, S. 51 und S. 63; Roland Heilinger/Wolfgang Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, Teil 1, StR 63/2008 S. 742 ff., S. 747; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 50 DBG N. 7). Umgekehrt genügt es für die Anknüpfung an den Ort der tatsächlichen Verwaltung in einem anderen Kanton als dem Sitzkanton, wenn in diesem anderen Kanton ein wesentlicher Teil der wirklichen Leitung besorgt wird, auch wenn gewisse Entscheidungen im Ausland getroffen werden (vgl. Mäusli, S. 51; BGr, 5. September 1985, StE 1986 A 24.22 Nr. 2, E. 3b).

### **E. 2.4**

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 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, Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 20 f. mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.1**

Das Steuerrekursgericht gelangte zur Auffassung, in E (Kanton X) liege lediglich ein Briefkastendomizil vor. So stünde der Beschwerdeführerin dort kein abgetrennter oder abschliessbarer Raum zur alleinigen Benützung zur Verfügung. Im 1. Obergeschoss habe sie gemäss dem eingereichten Mietvertrag lediglich das Recht, einen Büroraum mitzubenzühen. Schliesslich habe es sich bei der jährlich vereinbarten Gebühr von Fr. 1'200.- nicht um eine Miete, sondern um eine Domizilgebühr gehandelt. Eine allfällige effektive Nutzung der Büroräume habe die Beschwerdeführerin nämlich stundenweise separat entschädigen müssen. Zudem sei sie gehalten gewesen, die Räume je nach Bedarf im Voraus zu reservieren. Unbestritten sei, dass sie im Kanton X kein Personal beschäftigt habe. Buchhaltung und allfällige Büroarbeiten seien im Auftragsverhältnis von Dritten erledigt worden. Die umfassende Reisetätigkeit von B in aller Welt habe aufgrund des provisorischen Charakters meist nur wenige Tage gedauert und Aufenthalte in Hotels oder bei Kunden betroffen, welche von vornherein keinen Mittelpunkt der tatsächlichen Verwaltung im Sinn von § 55 StG bilden könnten. Ferner sei unbestritten geblieben, dass die Beschwerdeführerin neben B und dessen Ehefrau kein weiteres Personal beschäftigt habe. Unbestritten sei auch, dass B nach seinen zahlreichen Reisen wieder an seinen jeweiligen Wohnsitz im Kanton Zürich zurückgekehrt sei. Dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin am Wohnort von B befunden habe, erscheine als sehr wahrscheinlich. Stehe ein Briefkastendomizil dem Wohnort des einzigen bzw. des beherrschenden Geschäftsführers entgegen, so sei es als wahrscheinlich anzusehen, dass sich die massgeblichen Handlungen im Rahmen der Geschäftsleitung an letzterem Ort abspielen würden. Dass es sich anders verhalte, habe die Beschwerdeführerin nicht substantiiert nachgewiesen: Unerklärt sei etwa geblieben, inwiefern die fünf angeblich in E vorhandenen Arbeitsplätze überhaupt tatsächlich benützt worden seien. Von wem das Büro ständig besetzt gewesen sein soll, werde nicht ausgeführt. Ebenso wenig nachgewiesen sei, wann die behaupteten Sitzungen am statutarischen Sitz in E stattgefunden hätten. Die Beschwerdeführerin habe es schliesslich versäumt, genau aufzuzählen, wo der in den Jahresrechnungen bezifferte, über die Jahre gestiegene Mietaufwand angefallen sei. Sie habe nicht einmal weitere, aufgrund der namhaften

verbuchten Mietaufwände zweifellos vorhandene Verträge eingereicht. Dies sei als Hinweis darauf zu erachten, dass der Aufwand eben gerade nicht E betroffen habe. Auch habe sich die Beschwerdeführerin nicht zur konkreten Zusammensetzung des Personalaufwands in den streitbetroffenen Steuerperioden geäußert. Entsprechende Beweismittel (Arbeitsverträge, Stellenbeschreibungen, Arbeitsrapporte) seien nicht ins Recht gelegt worden, obwohl die Beschwerdeführerin mit Verfügung (recte: Auflage) vom 3. Juli 2020 unmissverständlich aufgefordert worden sei, solche einzureichen. Die ständig wechselnden Aufenthalte bei verschiedenen Kunden in aller Welt bei typisch "mobilen" Tätigkeiten des beherrschenden Alleinaktionärs und Geschäftsführers würden die Anforderungen an einen Geschäftssitz gerade nicht erfüllen, weil es an von aussen erkennbaren, langfristig zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten fehle. Insgesamt sei die Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nur äusserst selektiv nachgekommen, was sich zu ihren Ungunsten auswirke. Nach dem Gesagten sprächen jedenfalls keine Gründe dafür, nicht den jeweiligen Wohnsitz von B und seiner Mitarbeiterin bzw. Ehefrau im Kanton Zürich als Mittelpunkt der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin anzunehmen. Abschliessend äussert sich das Steuerrekursgericht zur Zweigniederlassung in Y (Land Z): Diesbezüglich sei es der Beschwerdeführerin verwehrt, sich auf einen ausländischen Ort der tatsächlichen Leitung zu berufen, habe sie sich doch bewusst aufgrund ihrer Sitzwahl in der Schweiz der schweizerischen Steuerhoheit unterworfen. Ferner hätten die zahlreichen Reisen in den fraglichen fünf Jahren B nach eigener Aussage schliesslich kein einziges Mal an den besagten Ort geführt, sodass er dort auch nicht regelmässig Entscheidungen treffen oder Personal hätte führen können. Unbestrittenermassen würden in Y (Land Z) nur das operative Geschäft der Beschwerdeführerin betreffende Tätigkeiten (Laborarbeiten) ausgeführt. Ob und in welchem Umfang dort überhaupt technisches Personal beschäftigt werde, bleibe im Dunkeln. Insgesamt sei der Steuerhoheitsentscheid des kantonalen Steueramts zu bestätigen.

### **E. 3.2**

Eine Minderheit des Gerichts gab indes eine abweichende Meinung zu Protokoll und beantragte, der Rekurs sei teilweise gutzuheissen und die Sache an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Zwar ging auch die Minderheitsmeinung davon aus, dass die Beschwerdeführerin im Kanton X lediglich über ein Briefkastendomizil verfüge und die tatsächliche Leitung der Gesellschaft nicht von dort aus abgewickelt werde. Die Minderheit vertrat jedoch die Ansicht, die Mehrheit trage dem internationalen Element des Sachverhalts zu wenig Rechnung, seien doch diverse Hinweise dafür vorhanden, dass sich die tatsächliche Leitung der Gesellschaft zu einem nicht unerheblichen Teil im Ausland abspiele. Dies insbesondere in Y, wo die Beschwerdeführerin über eine Niederlassung verfüge, die gegebenenfalls als schwerpunktmässiger Anknüpfungspunkt infrage käme. Ebenso schweige sich der Entscheid dazu aus, wie die Beschwerdeführerin im Rahmen ihres Gesellschaftszwecks die beinahe vollständige geografische Trennung der strategischen Geschäftsführung vom operativen Kerngeschäft bewerkstelligen solle. Insgesamt sei der Sachverhalt ungenügend abgeklärt worden, da sich die Untersuchungstätigkeit des kantonalen Steueramts nur auf die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft in E beschränkt, die Auslandtätigkeit und die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in M jedoch keiner näheren Überprüfung unterzogen habe.

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführerin bestreitet zwar, dass am statutarischen Sitz keine Geschäftsaktivität stattgefunden habe, hätten ihr doch dort Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden und sei sie dort telefonisch erreichbar gewesen. Mit der ausführlichen Begründung des Steuerrekursgerichts, wonach der Beschwerdeführerin in E keine Räume zur alleinigen Nutzung zur Verfügung standen, eine bloss Domizilgebühr von Fr. 1'200.- geschuldet war und in E kein Personal beschäftigt wurde, setzt sich die Beschwerdeführerin nicht bzw. nicht substantiiert auseinander. Der Schluss der Vorinstanz, es liege ein Briefkastendomizil vor, ist daher ohne Weiteres zu bestätigen.

#### **E. 3.4**

Weiter stellt die Beschwerdeführerin in Abrede, dass am Wohnsitz von B irgendwelche geschäftlichen Aktivitäten stattgefunden hätten. Dies sei weder bewiesen noch habe dies die Beschwerdeführerin zu beweisen. Überdies sei die starke internationale Komponente des Falls von den Vorinstanzen in rechtsverletzender Weise ignoriert worden. Selbst wenn am statutarischen Sitz nicht bloss wenige Aktivitäten entfaltet würden, sondern gar keine, sei § 55 StG rechtsverletzend ausgelegt worden: Diese Bestimmung besage nicht, dass der vorliegende Sachverhalt wie ein reiner Binnensachverhalt zu erledigen sei, mit der Vermutung, dass die tatsächliche Verwaltung "auffangweise" am Wohnsitz von B sei. Der rechtserhebliche Sachverhalt habe einen internationalen Einschlag, weil es in Y Anknüpfungspunkte für eine erhebliche geschäftliche Aktivität gebe. Denn es sei unbestritten, dass zahlreiche Umsätze mit Kunden in Y und vor Ort erwirtschaftet worden seien, dies qua Betriebsstätte mit Labor und Personal in Y. Wenn sich eine Geschäftstätigkeit an verschiedenen Orten abspiele, müsse das Schwergewicht der Aktivitäten ermittelt werden. Dieses Schwergewicht liege weder tatsächlich noch qua beweislasterkehrender Vermutung am Wohnsitz von B. Zur Definition des Begriffs der "tatsächlichen Verwaltung" führt die Beschwerdeführerin aus, dieser sei vom Alltagsgeschäft, dem Day-to-day-Business, geprägt. Konkret beinhalte dies die Betreuung der Kunden vor Ort bzw. die Akquisition vor Ort durch B. Es gehe nicht um irgendwelche fundamentale Entscheide; die strategische Ebene sei für die "tatsächliche Verwaltung" unbedeutend. Ausschlaggebend sei, mit welchen Kunden wo Umsatz generiert werde und wo die dafür notwendigen Handlungen vorgenommen würden. Dies sei hier schwergewichtig im Ausland. Ferner komme es auf den Verwaltungsrat bei der Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung nicht an: Entscheidend sei einzig die Geschäftsführung. Zahlreiche Präjudizien zum Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Land Z würden belegen, dass der Wohnsitz des Verwaltungsrats kein taugliches Kriterium zur Bestimmung der tatsächlichen Geschäftsleitung sei. Dies habe zur Folge, dass im vorliegenden Fall an den statutarischen Sitz in der Schweiz anzuknüpfen sei.

#### **E. 4.1**

Für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung ist die Führung der laufenden Geschäfte zur Erreichung des Gesellschaftszwecks entscheidend, d. h. die operative Ebene (vgl. BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_24/2021, E. 4.2; Frédéric de le Court, Administration et direction effectives, StR [RF] 71/2016 S. 404 ff., S. 419 f.; Brülisauer, Internationales Steuerrecht Schweiz, § 13 N. 23). Entscheidend ist das Day-to-day-Management. Die Führung des Tagesgeschäfts, welches den Leitungsteil des Unternehmens betrifft, ist aber abzugrenzen vom eigentlichen Tagesgeschäft (z. B. Produktion) (De le Court, S. 419 f.).

#### **E. 4.2**

Im Schreiben vom 26. August 2020 an das kantonale Steueramt wird die Tätigkeit der A AG im Rahmen des Gesellschaftszwecks wie folgt umrissen: Die Haupttätigkeit der Firma, bestehend aus Qualitätszertifizierung von ..., Engineering und fachtechnischer Beratung und Betreuung sowie Verkauf, Vermietung und Vermittlung von ..., werde durch selbständige Fachleute ausgeübt, die länderabhängig mandatiert würden. B sei als Geschäftsführer tätig und zu 90 % seiner Arbeitszeit im Ausland tätig und führe die Geschäfte der A AG vom jeweiligen Standort aus. Ergänzend wird auf den eigenen Firmenbeschrieb der A AG verwiesen: Diesem kann entnommen werden, dass das Prüflabor in Y den Schwerpunkt der Tätigkeiten des Unternehmens bilde. Namentlich wird ausgeführt: "Der Standort Y ist insbesondere durch das eigene Prüf- und Entwicklungslabor zum Hauptwirkungsort der A AG avanciert. Das Büro in O übernimmt vor allem die Gremientätigkeiten, Fachvorträge und technische Beratung der A AG. Hier ist der Sitz von Frau Dr. P, die von hier aus Kunden im In- und Ausland betreut und Projekte vorbereitet und konzeptioniert. Ausgehend vom Gründungssitz in der Schweiz betreut B vornehmlich Kunden im Ausland. Hier sitzt die Buchhaltung der A AG." Aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin wird klar, dass das Tagesgeschäft im Ausland, insbesondere in Y, stattfindet. Ob und wie viele Angestellte dort beschäftigt sind, kann offengelassen werden, da diese nicht für die tatsächliche Leitung des Unternehmens zuständig sind. Es ist daher auch nicht erforderlich abzuklären, welcher Personalaufwand dort anfällt. Denn die Geschäftsführung erfolgt unbestrittenermassen einzig durch den zur Geschäftsführung autorisierten Verwaltungsrat B (vgl. dazu Richner et al., § 55 N. 17). Fraglich ist, wo das Day-to-day-Management durch letzteren stattfindet. Im Rekurs vom 6. Januar 2022 wurde ausgeführt, bereits aufgrund der Tatsache, dass in Y (Land Z) ein Prüfungs- und Entwicklungslabor betrieben werde, sei ersichtlich, dass wichtige Entscheide der Geschäftsführung auch an diesem Standort getroffen würden. Aus der Auflistung "B, Auslandsaufenthalte 2014–2020" ergeben sich jedoch keine Hinweise auf einen Aufenthalt in Y (Land Z), wie schon das Steuerrekursgericht feststellte. Hierzu äussert sich die Beschwerdeführerin nicht. Grundsätzlich unbestritten ist jedoch, dass mit der Tätigkeit von B eine hohe Reisetätigkeit im Ausland einhergeht. Im Jahr 2015 unternahm er – ohne Einreichung entsprechender Belege (z. B. Flugtickets, Hotelübernachtungen) hierfür – 48 Auslandsreisen, im Jahr 2016 58 Auslandsreisen, im Jahr 2017 63 Auslandsreisen, im Jahr 2018 26 Auslandsreisen und im Jahr 2019 44 Auslandsreisen. Vor Ort bei den Kunden im Ausland war er einerseits in seiner Funktion als Angestellter für die Beschwerdeführerin tätig, andererseits dürfte er dort aber auch massgebende Entscheide als Geschäftsführer getroffen haben (zur Abgrenzung Arbeitsverhältnis/Geschäftsführung, vgl. VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00034, E. 3.3). Den Aufenthalten im Ausland stehen die Aufenthalte an seinem Wohnort im Kanton Zürich gegenüber: Es kann ohne Weiteres die Annahme getroffen werden, dass B während dieser restlichen Zeit die Geschäfte der Beschwerdeführerin von seinem Wohnort leitete. Damit lässt sich ein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung nicht ausmachen. Dreht sich die Geschäftsführung einer Gesellschaft um die Tätigkeit des alleinigen Geschäftsführers und kann – wie hier – kein geografischer Schwerpunkt ausgemacht werden, kann am Wohnsitz des Geschäftsführers der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz angenommen werden (vgl. VGr, 16. März 2016, SB.2015.00144 und SB.2015.00145, E. 3.3 und E. 4.4 [bestätigt mit BGr, 11. November 2016, 2C\_483/2016 und 2C\_484/2016, insbesondere E. 6.3]; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A., Basel 2022 [Kommentar DBG], Art. 50 DBG

N. 21). Da sich die zentrale Geschäftsführung bei B konzentriert, ist der Schluss der Vorinstanz, jener habe die Geschicke der Gesellschaft von seinem jeweiligen Wohnort im Kanton Zürich geleitet, zu bestätigen.

### **E. 5.1**

Während das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid die Steuerhoheit für die Steuerperioden vom 1.1.2015–31.12.2016 und danach ab 1. Januar 2017 beanspruchte, grenzte das Steuerrekursgericht den vom Streit betroffenen Zeitraum auf die Steuerperioden vom 1.1.2015–31.12.2019 ein. Dies mit der Begründung, die Steuerperiode 2020 sei zum Zeitpunkt der Untersuchung noch gar nicht zu Ende gewesen, weshalb die Beurteilung der Steuerperioden ab 2020 vorbehalten bleibe und für diese unabhängig vom Ausgang des Rekursverfahrens vom kantonalen Steueramt ein neuer Vorentscheid getroffen oder von der Beschwerdeführerin verlangt werden könne. Folglich sei das Rubrum entsprechend anzupassen.

### **E. 5.2**

Dieses Vorgehen steht im Einklang mit der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung: Denn Gegenstand des Steuerhoheitsverfahrens ist die Feststellung der subjektiven Steuerpflicht für eine oder allenfalls mehrere, aber auf jeden Fall bestimmte Steuerperioden. Für zukünftige Steuerperioden kann der Steuerdomizilentscheid keine Rechtskraft entfalten. Im Rubrum ist daher genau anzugeben, auf welche Steuerperioden sich der Steuerdomizilentscheid bezieht (BGr, 22. Juni 2023, 9C\_133/2023, E. 4, insbesondere E. 4.3 mit Hinweisen). Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Für die eventualiter beantragte Rückweisung der Rechtssache an das kantonale Steueramt besteht bei dieser Sachlage kein Raum.

### **E. 6**

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