

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00084 vom 20. Dezember 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-12-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2023.00084](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00084)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00084 du 20 décembre 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00084 del 20 dicembre 2023

## Regeste

Steuerhoheit (ab 1.1.2018) | [Die Beschwerdegegnerin ist eine Schweizer GmbH und hat ihren Sitz im Kanton Zug. Der Hauptinhaber und Geschäftsführer lebt im Kanton Zürich. Der Kanton Zürich beansprucht die Steuerhoheit.] Es deuten einige Indizien auf das Vorliegen eines Briefkastendomizils hin. Aufgrund der Verletzung der Mitwirkungspflicht ergab sich nur ein unvollständiges Bild über die tatsächlichen Verhältnisse. Durch die im Beschwerdeverfahren neu ins Recht gelegten Beweismittel ist der Beschwerdegegnerin der Gegenbeweis gelungen, weshalb nicht von einem Steuermizil im Kanton Zürich auszugehen ist (E. 3). Abweisung der Beschwerde des kantonalen Steueramts.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2023.00084 Urteil der 2. Kammer vom 20. Dezember 2023 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführer, gegen A GmbH, Beschwerdegegnerin, betreffend Steuerhoheit (ab 1.1.2018), hat sich ergeben: I. A. Die A GmbH mit statutarischem Sitz in B (Kt. C) bezweckt die Erbringung von ... Hauptinhaber und Geschäftsführer ist D, der in E (ZH) wohnhaft ist. Mit Schreiben vom 4. Januar 2021 zeigte das kantonale Steueramt der A GmbH an, dass es davon ausgehe, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung, zumindest aber eine Betriebsstätte, im Kanton Zürich befinde. Anhaltspunkte dafür seien der Wohnsitz von D in E (ZH) sowie der Umstand, dass die A GmbH keine namhaften Mietaufwendungen verbucht habe. Die A GmbH hielt mit Schreiben vom 3. Februar 2021 an ihrem Sitz im Kanton C fest. Mit Auflage vom 19. Februar 2021 stellte das kantonale Steueramt in Aussicht, über die Frage einen Vorentscheid zu fällen, und ersuchte um Einreichung diverser Unterlagen zur Abklärung. Die A GmbH widersetzte sich dem mit Schreiben vom 22. März 2021. Das kantonale Steueramt wiederholte darauf am 31. März 2021 die Auflage, worauf die A GmbH nicht mehr reagierte. Mit Vorentscheid vom 17. Dezember 2021 beanspruchte das kantonale Steueramt die Steuerhoheit über die A GmbH ab 1. Januar 2018. B. Hiergegen erhob die A GmbH am 10. Januar 2022 Einsprache, ohne sich inhaltlich weiter zur Sache zu äussern. Zudem ersuchte sie um Auskunft über die Behörden und Personen, welche dem kantonalen Steueramt Informationen über sie offengelegt hätten. Das kantonale Steueramt wiederholte darauf am 17. Januar 2022 im Wesentlichen dieselbe Auflage wie zuvor. Die A GmbH verlangte am 12. Februar 2022 Akteneinsicht. Der Steuerkommissär lud sie am 18. Februar 2022 ein, Termine zur Akteneinsicht vorzuschlagen, worauf die A GmbH am 14. März 2022 und am 13. April 2022 die Zustellung der Akten verlangte. Mit Schreiben

vom 23. März 2022 teilte der Steuerkommissär der A GmbH mit, dass das Steuerhoheitsverfahren aufgrund der privaten Steuererklärung des Inhabers eröffnet worden sei und keine weiteren Akten vorlägen. Gleichzeitig mahnte er die Erfüllung der Auflage. Am 3. Juni 2022 erhob die A GmbH eine Aufsichtsbeschwerde bei der Finanzdirektion, bei der sie eine Rechtsverzögerung durch das kantonale Steueramt rügte. Die Finanzdirektion wies diese am 9. September 2022 ab. C. Mit Entscheid vom 17. November 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. II. Den Rekurs der A GmbH hiess das Steuerrekursgericht am 18. Juli 2023 gut, soweit es darauf eintrat. III. Mit Beschwerde vom 17. August 2023 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 18. Juli 2023, unter Kostenfolge. Während das Steuerrekursgericht am 28. August 2023 auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Beschwerdegegnerin die 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 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 Soweit die Beschwerdegegnerin beantragt, es sei das Urteil des Verwaltungsgerichts in anonymisierter Form und unter Wahrung der Persönlichkeitsrechte zu veröffentlichen, ist sie darauf hinzuweisen, dass für das Verwaltungsgericht nach Art. 78 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 (KV Zürich) der Grundsatz der Öffentlichkeit der Rechtspflegeentscheide gilt. Entscheide sind danach auf angemessene Weise und unter Gewährleistung des Persönlichkeitsschutzes der Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Dies erfordert jedoch keine Publizierung sämtlicher Urteile. Zugänglich zu machen sind in erster Linie Leitentscheide, die eine Praxis begründen, prägen, weiterentwickeln, umgestalten oder aufgeben (vgl. Stefan Vogel in: Isabelle Häner/Markus Rüssli/Evi Schwarzenbach [Hrsg.], Kommentar zur Zürcher Kantonsverfassung, Zürich etc. 2007 [Kommentar KV], Art. 78 N. 33). Die Beschwerdegegnerin zeigt nicht auf, dass und inwiefern es sich bei den im vorliegenden Fall zu beurteilenden Rechtsfragen um einen Leitentscheid handeln soll. Solches ist – wie sich nachfolgend ergeben wird – auch nicht ersichtlich. Der Antrag auf Veröffentlichung des vorliegenden Entscheids ist somit abzuweisen. Die Beschwerdegegnerin ist indes darauf hinzuweisen, dass das Verwaltungsgericht praxisgemäss seine Entscheide auf seiner Homepage in anonymisierter Form veröffentlicht, soweit keine Gründe gegen eine Veröffentlichung sprechen.

### **E. 2.1**

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, Interkantonaes 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.).

## **E. 2.2**

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. 2.2.1**

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, 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).

### **E. 2.3**

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).

### **E. 2.4**

Der Steuerpflichtige ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Mitwirkung im Verfahren verpflichtet, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerdomizilentscheid trifft. Diesfalls ist der Streitgegenstand jedoch vorläufig auf die Frage der Veranlagungszuständigkeit beschränkt. Folglich muss der Steuerpflichtige auch nur in Bezug auf die dafür relevanten Tatsachen und Indizien Auskünfte erteilen und kann von ihm in diesem Verfahrensstadium nicht erwartet werden, dass er eine Steuererklärung ausfüllt oder anderweitig über seine Steuerfaktoren Rechenschaft ablegt (BGr, 8. Juni 2021, 2C\_211/2021, E. 5.1.1). Den Entscheid darüber, welcher Sachverhalt durch Beweiserhebung abzuklären ist und welche Beweismittel dabei durch die Steuerpflichtigen vorzulegen sind, trifft die Veranlagungsbehörde im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht nach ihrem pflichtgemäss auszuübenden Ermessen (Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, Art. 42 N. 3b, N. 4 und N. 38a).

### **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. 2.6**

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).

### **E. 3.1**

Die Beschwerdegegnerin ist eine Schweizer GmbH mit D als Hauptinhaber und Geschäftsführer , der in E (ZH) wohnhaft ist. Die Gesellschaft hat ihren Sitz in B (Kt. C) und bezweckt die Erbringung von ...

### **E. 3.2**

Das kantonale Steueramt begründete die Beanspruchung der Steuerhoheit damit, dass die Geschäftstätigkeit durch den im Kanton Zürich lebenden D vorgenommen werde und für das ausserkantonale Domizil eine Jahresmiete von Fr. ... geleistet werde, was auf ein Briefkastendomizil hindeute.

### **E. 3.3**

Die Vorinstanz gelangte im angefochtenen Entscheid hingegen zum Schluss, dass sich aus den Akten nur ein sehr unvollständiges Bild über die Verhältnisse der Beschwerdegegnerin ergebe und die Würdigung der Indizien zu keinem eindeutigen Ergebnis bezüglich der beiden in Frage stehende Orte führe, weshalb nach der allgemeinen Beweislast der Beschwerdeführer die Beweislast trage. An dieser Feststellung ändere auch die Verweigerung der Mitwirkung durch die Beschwerdegegnerin nichts. Zur Begründung führte die Vorinstanz aus, dass selbst wenn sich die Beschwerdegegnerin nur deshalb so verhalten habe, weil die Offenlegung der nachgefragten Tatsachen zu einem für sie ungünstigen Ergebnis führen würde, sei diese Annahme nicht ausreichend, um als ausschlaggebendes Indiz für einen Geschäftsort im Kanton Zürich zu dienen. Anders als in ähnlich gelagerten Fällen sei hier die geographische Nähe zwischen Wohnort des Geschäftsführers und dem statutarischen Sitz sowie der Umstand, dass es sich bei der Vermieterin nicht um ein Treuhandbüro handle, welche als Geschäftszweig typischerweise ihre Geschäftsadresse sowie ein Büroraum zur Mitbenützung zur Verfügung stelle.

### **E. 3.4**

Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, dass der tiefe Mietzins von Fr. ... pro Jahr auf ein reines Briefkastendomizil hindeute. Für diese Vermutung spreche auch, dass die Dienstleistungen in der ... von überall erbracht werden könnten und nicht an einen festen Ort gebunden seien. Im Weiteren würden in der Erfolgsrechnung keine Stromkosten geltend gemacht. Solche seien auch in dem erst bei der Vorinstanz eingereichten Mietvertrag nicht ausgewiesen worden. Weiter sei zu beachten, dass in der persönlichen Steuererklärung des Geschäftsführers keine Fahrtkosten für den Weg zwischen Wohn- und Arbeitsort sowie keine Mehrkosten für auswärtige Verpflegung geltend gemacht worden seien. Zudem stehe ihm gemäss dem von der Beschwerdegegnerin ausgestelltem Lohnausweis kein Geschäftsauto zur Verfügung. Es sei weder in der Bilanz noch in der privaten Steuererklärung des Geschäftsführers ein Auto deklariert. Einziger Hinweis auf das mögliche Vorhandensein eines Fahrzeugs seien die Kosten in der Position "Betriebsstoffe" in der Erfolgsrechnung der Gesellschaft. Der Arbeitsweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln würde knapp eine Stunde in Anspruch nehmen, aber auch hier sei unklar, ob die Beschwerdegegnerin die Kosten für die Fahrten trage. Im Verlauf der Abklärung der Steuerhoheit habe die Beschwerdegegnerin trotz mehrmaliger – zum Teil mit eingeschriebener Post an ihren statutarischen Sitz zugestellter – Einforderungen von Aktenunterlagen keinerlei Unterlagen eingereicht. Sie habe sich geweigert, am Verfahren in irgendeiner Form mitzuwirken. In ihren Auflageantworten vom 3. und 19. Februar 2021 habe die Beschwerdegegnerin einzig mitgeteilt, dass sie ihren Sitz im Kanton C habe und im Kanton Zürich nicht steuerpflichtig sei bzw. dass die Steuerhoheit im Kanton C feststehe und es deshalb keine Abklärungen brauche. Die eingeschriebene Mahnung vom 31. März 2021 sei gar nicht erst abgeholt worden. Erst im Verfahren vor Steuerrekursgericht seien überhaupt irgendwelche, wenn auch nur wenige Unterlagen eingereicht worden (Kopie des Mietvertrags und der Mietzinsanpassung, Kopie der Mietzinsüberweisung, Kopien von Telefonrechnungen in der Höhe von weniger als Fr. 100.-). Wie die Vorinstanz zutreffend

festgestellt habe, ergebe sich aufgrund der fehlenden Mitwirkung eine unklare Sachlage. Es sei jedoch unerklärlich, weshalb die Vorinstanz trotz der offensichtlichen Verweigerung der Beschwerdegegnerin zur Mitwirkung zum Schluss gelange, dass die daraus resultierende Beweislosigkeit dem Beschwerdeführer anzulasten sei.

### **E. 3.5**

Die Beschwerdegegnerin wendet in ihrer Beschwerdeantwort dagegen ein, dass eingeschriebene Sendungen entgegengenommen oder gleichentags abgeholt würden. Es sei in der privaten Steuererklärung des Gesellschafters und Geschäftsführers kein privates Arbeitszimmer aufgeführt. Die Steuerverwaltung des Kantons Zürich sei angewiesen worden, alle Unternehmen mit Bezug zum Kanton Zürich zu überprüfen. Die Steuerverwaltung des Kantons C nenne diese Schnäppchenjagd "fishing expeditions". Die Steuerverwaltung des Kantons Zürich habe sich zu diesem Zweck Unterlagen beschafft, wobei noch offen sei, ob die Beschaffung der Unterlagen rechtmässig und verhältnismässig sei. Viele der vom Beschwerdeführer eingeforderten Unterlagen seien irrelevant. Der Beschwerdeführer könne alleine und willkürlich über die Steuerhoheit entscheiden. Die Mitwirkung sei ihr unter diesen Umständen nicht zumutbar. Der Beschwerdeführer stütze sich zwar auf zutreffende Sachverhalte, habe daraus jedoch die falschen Schlüsse gezogen. Die Rechnung für das Festnetz und den Fax würden die Geschäftsnutzung am Sitz der Gesellschaft beweisen. Das Mobiliar und die Einrichtung seien bereits abgeschrieben worden. Die Verpflegung und Fahrkosten würden zu Lasten des Unternehmens gehen, weshalb ein erneuter Abzug in der privaten Steuererklärung des Gesellschafters und Geschäftsführers nicht zulässig sei. Für den aktuellen Mietzins könne im Kanton Zürich kein Raum gemietet werden und die Steuertarife im Kanton C seien tiefer. Die Beschwerdegegnerin schliesse mit ihren Kunden eine Vertraulichkeitsvereinbarung (NDA) ab. Damit werde sichergestellt, dass vertrauliche Informationen nicht offengelegt würden. Zur Geschäftstätigkeit gehöre die Entwicklung von ... Als weiterer Beleg für die Geschäftstätigkeit am Firmensitz würden eine Bestätigung von mehreren Auskunftspersonen sowie Fotos (Arbeitszimmer am Wohnsitz, Fotos des Studios am Sitz der Gesellschaft) eingereicht.

#### **E. 3.5.1**

Vorliegend deuten namentlich der ungewöhnlich tiefe Mietzins, der Umstand, dass die Dienstleistungen der Beschwerdegegnerin grundsätzlich von überall erbracht werden können, der fehlende Bezug zum Ort, die fehlenden Stromkosten sowie die fehlende Deklaration von Kosten für den Arbeitsweg oder für ein Privat- bzw. Geschäftsauto auf ein reines Briefkastendomizil der Beschwerdegegnerin in B (Kt. C) hin. Wie die Vorinstanz jedoch zutreffend festgestellt hat, ergibt sich aufgrund der Akten nur ein sehr unvollständiges Bild über die tatsächlichen Verhältnisse der Beschwerdegegnerin. Es ist dem Beschwerdeführer zuzustimmen, dass im Rahmen der Beweiswürdigung die Verletzung der Mitwirkungspflichten im Verfahren durch die Beschwerdegegnerin zu berücksichtigen ist. Der Beschwerdeführer hat die Beschwerdegegnerin mit Auflage vom 19. Februar 2021 zur Einreichung der Steuererklärung für die Steuerperiode 2018 inkl. den notwendigen Unterlagen (Jahresabschluss, etc.) Unterlagen zur Abklärung der Steuerhoheit aufgefordert. Die Beschwerdegegnerin widersetzte sich mit Schreiben vom 3. Februar 2021 und teilte mit, dass sie ihren Sitz im Kanton C habe und dort steuerpflichtig sei. Am 19. Februar 2021 forderte der Beschwerdeführer die Beschwerdegegnerin erneut zur Erfüllung der Auflagen auf. Mit Schreiben vom 22. März 2021 teilte die

Beschwerdegegnerin mit, dass die Steuerhoheit feststehe und keine Abklärungen benötigt würden. In der Folge mahnte der Beschwerdeführer die Beschwerdegegnerin zur Erfüllung der Auflagen mit Schreiben vom 31. März 2021. Die eingeschriebene Sendung wurde von der Beschwerdegegnerin nicht abgeholt. Indem die Beschwerdegegnerin den Aufforderungen nicht nachkam, verletzte sie die ihr obliegenden umfassenden Mitwirkungspflichten. Vor diesem Hintergrund erscheint die Rüge der Beschwerdegegnerin hinsichtlich einer willkürlichen Feststellung der Steuerhoheit widersprüchlich, hat sie selbst hierzu doch nicht in gebotenen Umfang beigetragen. Der Beschwerdeführer war angesichts der nicht eindeutigen Sachlage gehalten, weitere Abklärungen vorzunehmen und es lag in seinem Ermessen, die hierfür notwendigen, beweistauglichen Unterlagen und Angaben einzufordern. Die Einreichung weiterer Unterlagen lehnte die Beschwerdegegnerin jedoch ausdrücklich ab, obschon diese zweckdienlich schienen und die betreffende Auflage verhältnismässig war. Durch ihre verweigernde Mitwirkung hat die Beschwerdegegnerin dem Beschwerdeführer die Abklärung über den Ort der tatsächlichen Verwaltung verunmöglicht. Die zu Unrecht verweigernde Mitwirkung der Beschwerdegegnerin hat zur Folge, dass sie die steuererhöhenden Umstände, welche Gegenstand weiterer Abklärung sein sollten, zu ihren Ungunsten zu berücksichtigen sind. Der Beschwerdeführer hat diesen Umstand deshalb zu Recht als weiteres Indiz für das Vorliegen eines Briefkastendomizils im B (Kt. C) gewertet. In Verbindung mit den übrigen vorgenannten Indizien muss vorliegend entgegen der Feststellung der Vorinstanz davon ausgegangen werden, dass dem Beschwerdeführer der Hauptbeweis über eine nicht in B (Kt. C), sondern in E (ZH) gelegene tatsächliche Verwaltung gelungen ist.

### **E. 3.5.2**

Ist der Hauptbeweis für die Steuerpflicht von der Steuerbehörde geleistet worden, so obliegt es der präsumtiv Steuerpflichtigen, den Gegenbeweis zu erbringen (vgl. E. 2.6). Ob ihr dies gelungen ist, ist im Folgenden zu prüfen: Aus den von der Beschwerdegegnerin neu eingereichten Fotos des Studios in B (Kt. C) ist ein zweckmässig eingerichtetes Büro mit Fax, Telefon und das von der Beschwerdegegnerin beschriebene offene spannungsführende Gerät zu sehen. Das Büro befindet sich in einem Studio, welches über eine kleine Küche verfügt. Weiter hat die Beschwerdegegnerin Fotos eingereicht, worauf die mit der Firma angeschriebene Türklingel und Briefkasten erkennbar ist. Sodann hat sie ein Foto eines Zimmers, welche das Arbeitszimmer in E (ZH) zeigen soll, eingereicht. Auf diesem Foto lässt sich kein eingerichtetes Büro erkennen. Es liegen keine Hinweise vor, die darauf schliessen lassen würden, dass diese Fotos nicht der Wahrheit entsprechen. Es ist somit davon auszugehen, dass am behaupteten Hauptsteuerdomizil Räumlichkeiten bestehen, die auf eine Geschäftstätigkeit vor Ort hinweisen. Weiter hat die Beschwerdegegnerin als Nachweis für die regelmässige Anwesenheit ihres Geschäftsführers am behaupteten Hauptsteuerdomizil ein von der Vermieterin und Mitbewohnern unterzeichnetes Schreiben, worin diese bestätigen, dass sich der Geschäftsführer mehrmals pro Woche dort aufhalte. Ebenfalls liegt eine Rechnung für die Internet- und Telefonnutzung vor. Sodann hat die Beschwerdegegnerin nachvollziehbare Gründe (Sicherheit, Vertraulichkeit, Kosten) aufgeführt, weshalb die Geschäftstätigkeit nicht am Wohnsitz des Geschäftsführers stattfinden kann. Die Beschwerdegegnerin ist damit ihrer Mitwirkungspflicht zumindest teilweise nachgekommen. Es ergibt sich im Nachhinein ein vollständigeres Bild über die Verhältnisse. Unter Berücksichtigung der neu ins Recht gelegten Beweismittel und Angaben der Beschwerdegegnerin bestehen Zweifel am Hauptsteuersitz im Kanton Zürich, weshalb ihr der Gegenbeweis gelungen und nicht von einem Steuerdomizil im Kanton

Zürich auszugehen ist. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 4.1**

Die Verlegung der Verfahrenskosten (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) folgt grundsätzlich dem Unterliegerprinzip. Nach diesem Prinzip wird die unterliegende Partei verpflichtet, die Kosten des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht zu entrichten. Vom Unterliegerprinzip kann ausnahmsweise abgewichen werden, namentlich dann, wenn die obsiegende Partei ein unnötiges Verfahren oder in unnötiger Weise Parteikosten verursacht hat (zum sog. Verursacherprinzip: vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz [Kommentar Steuergesetz], 4. A., Zürich 2021, § 151 N. 14). Die Kostenauflegung nach dem Verursacherprinzip stellt demgegenüber die Ausnahme dar. Sinn und Zweck der Kostentragung nach dem Verursacherprinzip ist es, unerwünschtes Prozessverhalten zu sanktionieren, indem die Partei, die unnötigen Verfahrensaufwand verursacht, die Kosten zu tragen hat. Der obsiegenden Partei sind gestützt auf das Verursacherprinzip in der Regel die Kosten ganz oder teilweise aufzuerlegen, wenn sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon in den vorinstanzlichen Verfahren zu ihrem Recht gekommen wäre und somit unnötige Kosten verursacht hat. Dies ist dann der Fall, wenn die obsiegende Partei durch Nichterfüllen von Verfahrenspflichten schuldhaft dazu beigetragen hat, dass im früheren Verfahren zu seinen Ungunsten entschieden wurde (Kommentar Steuergesetz, § 151 N. 16).

#### **E. 4.2**

Die Beschwerdegegnerin hätte die Beweismittel bereits im Einspracheverfahren einreichen und substantiierte Angaben zu den tatsächlichen Verhältnissen machen können. Sie hat die relevanten Tatsachen im notwendigen Umfang jedoch erst im vorliegenden Beschwerdeverfahren eingereicht und damit das Beschwerdeverfahren verursacht. Damit sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens vollumfänglich der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen ) 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).

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