

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00110 vom 21. August 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-08-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2023.00110](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00110)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00110 du 21 août 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00110 del 21 agosto 2024

## Regeste

§Steuerhoheit (1.1.2017-31.12.2022) | [Steuerhoheit: Umstritten ist, ob sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2017-2022 im Kanton Zug oder im Kanton Zürich befand.] Es ist anzumerken, dass die Vorinstanz Parteien grundsätzlich über einen Aktenbeizug zur Wahrung des rechtlichen Gehörs zu informieren hat. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgrund des ausserkantonalen Beizugs der Steuerakten der Beschwerdeführerin durch die Vorinstanz liegt hier jedoch nicht vor, da diese ihr bestens bekannt sein müssen, hat sie doch ihre Jahresrechnungen selbst erstellt (E. 3.2.5). Gesamthaft bringt die Beschwerdeführerin keine substantiierten Nachweise vor, welche eine tatsächliche Verwaltung ihrerseits im Kanton Zug untermauern würden. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht wäre es der Beschwerdeführerin obliegen, entsprechende mittels Auflagen von ihr verlangte Belege etwa über weiterverrechnete Infrastruktur- oder Parkplatzkosten einzureichen. Dass sie dies nicht tat, ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu ihren Lasten zu würdigen. Aufgrund der genannten Indizien ist dem kantonalen Steueramt der Hauptbeweis über eine im Kanton Zürich gelegene tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin gelungen, wohingegen Letzterer der Gegenbeweis misslungen ist (E. 3.2.6). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2023.00110 Urteil der 2. Kammer vom 21. August 2024 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx In Sachen A AG, vertreten durch T AG, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (1.1.2017–31.12.2022), hat sich ergeben: I. Die B AG [heute A AG, vormals C AG, danach D AG] bezweckte im vorliegend strittigen Zeitraum gemäss Eintrag im Handelsregister das Erwerben, Halten und Verwalten von Beteiligungen, den Bau und die Bewirtschaftung von Immobilien sowie den Erwerb und Verkauf von Immobilien. Die Gesellschaft wurde am 20. März 2012 mit Sitz an der E-Strasse 01 in F (ZG) gegründet und hatte ihren formellen Sitz in der Folge in G (ZG) und F (ZG) an unterschiedlichen Adressen: vom 11. September 2019 bis zum 13. November 2019 an der H-Strasse 02 in G, vom 26. Januar 2021 bis zum 21. Mai 2021 an der I-Strasse 03 in G, vom 21. Mai 2021 bis zum 9. Januar an der J-Strasse 04 in F und anschliessend an der K-Strasse 01 in F. Einziges Verwaltungsratsmitglied mit Einzelunterschrift, ist der bis 2022 in L (ZH) wohnhafte M. Die Aktien sind im Besitz der von M beherrschten N AG (separates Verfahren SB.2023.00109), welche ihren statutarischen Sitz ungefähr im Gleichtakt zur B AG (mit Ausnahme der H-Strasse 05) verlegt hat. Mit Auflage vom 24. Oktober 2022 teilte das

kantonale Steueramt der B AG mit, dass aufgrund der räumlichen Verhältnisse des Verwaltungsratspräsidenten mit Einzelunterschrift, M, wohnhaft in L im Kanton Zürich, nicht ohne Weiteres davon auszugehen sei, dass die Fäden der Geschäftsführung nicht an dessen Wohnsitz zusammenlaufen würden. Für die Untersuchung der potenziellen Steuerpflicht im Kanton seien Abklärungen zu treffen. In diesem Zusammenhang forderte das kantonale Steueramt verschiedene Unterlagen und Angaben von der B AG ein, darunter Kopien ihrer Mietverträge gültig ab 2017, Angaben über die bestehende Infrastruktur im Detail in F und G sowie über allfälliges Personal seit 2017, Nachweise über Telefon-, Strom- und Parkplatzkosten, Angaben über eine allfällige Vergütung eines Arbeitsraums des Verwaltungsratspräsidenten am Privatwohnsitz in L (ZH) durch sie, ihre vollständigen Jahresrechnungen ab dem Steuerjahr 2017 sowie eine detaillierte Stellungnahme dazu, ob und inwiefern die B AG Geschäftsbeziehungen zu den Gesellschaften – namentlich O AG in P (ZH) und der N AG in F – unterhält, in denen M ebenfalls einzelzeichnungsberechtigt sei. Mit Eingabe vom 19. November 2022 äusserte die B AG die Meinung, sie hätte keine Mitwirkungspflicht, ersuchte aber vorsorglich um Fristerstreckung für den Fall, dass das kantonale Steueramt anderer Ansicht sei. Mit Stellungnahme vom 6. Januar 2023 führte sie aus, sie sei eine klassische Holdinggesellschaft und sei die Akquisitionsholding der Q AG gewesen, wobei diese Beteiligung nicht mehr der B AG gehöre. Es könne deshalb nicht von einem Tagesgeschäft ausgegangen werden. In der Regel beschränke sich die Tätigkeit auf zwei Sitzungen pro Jahr im Zusammenhang mit der jährlichen Generalversammlung. Diese Sitzungen könnten im Kanton Zug stattfinden, wenn M sich ohnehin für andere Angelegenheiten dort befände. Die B AG empfangen keine Kunden und betreiben keine Akquisition. Im Weiteren blieb die Auflage unerfüllt. Am 17. Januar 2023 mahnte das kantonale Steueramt die B AG zur Erfüllung der Auflage. Mit Antwort vom 15. Februar 2023 bestritt die B AG die Mitwirkungspflicht erneut. Daraufhin erliess das kantonale Steueramt am 8. März 2023 einen Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit des Kantons Zürich für die Zeit vom 1. Januar 2017 bis mindestens zum 31. Dezember 2022. Mit Eingabe vom 11. April 2023 erhob die B AG hiergegen Einsprache, die das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 22. Mai 2023 abwies. II. Nachdem das Steuerrekursgericht die Akten gemäss Art. 39 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) der B AG der Geschäftsjahre 2016 bis 2021 bei der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Zug eingeholt hatte, wies es mit Entscheid vom 19. September 2023 den Rekurs ab. III. Mit Beschwerde vom 6. November 2023 liess die B AG bzw. (damals) C AG dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen – aufzuheben und an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Eventualiter sei der Entscheid aufzuheben und die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu verneinen. Das Steuerrekursgericht liess sich am 10. November 2023 zur Sache vernehmen und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Mit Beschwerdeantwort vom 21. November 2023 beantragte auch das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge. Das Steueramt der Gemeinde L liess sich nicht vernehmen. Mit Replik vom 27. November 2023 nahm die B AG noch einmal Stellung zur Frage des Aktenbeizugs und des Anspruchs auf rechtliches Gehör. 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 (VGr, 8. Mai 2024, SB.2024.00013, E. 1.2; VGr, 1. Februar 2023, SB.2022.00106, E. 1.2; je mit Hinweis auf RB 1982 Nr. 90). 1.3 Die Beschwerdeführerin hat ihren Firmennamen im Laufe des Verfahrens mehrfach geändert (E. I.). Im August 2024 hat sie ihre Aktiven und Passiven im Rahmen einer Fusion auf die A AG übertragen, weshalb das Rubrum des vorliegenden Entscheids entsprechend anzupassen ist.

### **E. 2.1**

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Frage, ob die Beschwerdeführerin in der Zeit vom 1. Januar 2017 bis am 31. Dezember 2022 im Kanton Zürich steuerpflichtig war.

### **E. 2.2**

Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] und Art. 640 Obligationenrecht [OR]). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine formelle Bedeutung hat, wenn er gleichsam künstlich geschaffen wurde und ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am Sitz erfolgende Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird. In solchen Fällen (bei einem sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1; 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.2; 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; 22. Dezember 2009, 2C\_259/2009, E. 2.1; 22. Februar 2008, 2P.6/2007, E. 2.2 = StE 2009 A 24.22 Nr. 6; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 8 N. 2 ff.; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 20 N. 13, N. 31; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, S. 46 ff.). In einem Entscheid vom 1. Februar 2019 (2C\_627/2017, E. 2.3) setzte sich das Bundesgericht ausführlich mit der Frage nach dem Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis auseinander und gelangte zum Schluss, die juristische Person sei nach interkantonalem Steuerrecht nach Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) stets an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, während das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung liege. Nach der Rechtsprechung befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1 auch zum Folgenden). Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012, E. 2.2 mit Hinweisen). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (vgl. Felix Richner

et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 55 N. 14). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der bloss administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Nicht entscheidend ist grundsätzlich der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012, E. 2.2, mit Hinweisen). Indessen kann der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung einer Gesellschaft durchaus eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person konzentriert, die ihre Tätigkeiten an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (Zweifel/Hunziker, § 8 N. 14 mit Hinweisen; vgl. auch StE 1999 A 24.22 Nr. 3 und BGr, 4. März 2009, 2C\_667/2008, E. 2.2). Selbst ein bestimmter örtlicher Schwerpunkt der Geschäftsführungshandlungen vermag in einem solchen Fall keinen Ort der wirklichen Leitung zu begründen. Der Wohnsitz der die Geschäftsleitung innehabenden Person sollte allerdings nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden (Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 64 mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

Der steuerrechtliche Sitz als steuerbegründende Tatsache ist nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Dabei gilt der statutarische Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen und kann somit in erster Linie der Sitzkanton die Steuerhoheit beanspruchen. Denn im Einklang mit dem Zivilrecht ist zu vermuten, dass die Statuten jenen Ort als Sitz bezeichnen, von welchem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Macht ein anderer Kanton oder die juristische Person geltend, es handle sich dabei um ein Briefkastendomizil, hat er die entsprechenden Umstände darzutun und zu beweisen. Erscheint in der Folge der von der Behörde angenommene Sitz im anderen Kanton aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und obliegt es der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Kommentar StHG, Art. 46 StHG N. 22–23a). Ist der Hauptbeweis für die Steuerpflicht von der Steuerbehörde geleistet worden, so obliegt es der präsumtiv Steuerpflichtigen im Rahmen des Gegenbeweises, das von ihr verfochtene Fehlen der subjektiven Steuerpflicht von sich aus durch eine hinreichend substanziierte 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. 2.4**

Hinsichtlich der Mitwirkungspflicht juristischer Personen in einem Steuerhoheitsverfahren hielt das Bundesgericht Folgendes fest: "Im Steuerdomizilverfahren ist die präsumtiv steuerpflichtige Person zur Mitwirkung verpflichtet, soweit es nicht um ihre Steuerfaktoren, sondern um Tatsachen geht, die ihre subjektive Steuerpflicht im Kanton begründen. Wenn die präsumtiv steuerpflichtige Person in diesen Fragen nicht genügend mitwirkt, kann dies zu ihren Lasten gewürdigt werden" (BGr, 22. Juni 2023, 9C\_133/2023, E. 3.2 mit Hinweisen). Da der Streitgegenstand in Steuerhoheitsverfahren jedoch vorläufig auf die Frage der Veranlagungszuständigkeit beschränkt ist, muss die steuerpflichtige Person auch nur in Bezug auf die dafür relevanten Tatsachen und Indizien Auskünfte erteilen und kann von ihr in diesem Verfahrensstadium nicht erwartet werden, dass sie eine Steuererklärung ausfüllt oder anderweitig über ihre Steuerfaktoren Rechenschaft ablegt (vgl. BGr, 8. Juni 2021, 2C\_211/2021, 2C\_212/2021, E. 5.1.1; VGr, 29. Mai 2024, SB.2024.00028, E. 2.4).

### **E. 3.1**

Streitig ist zwischen den Parteien unter anderem, ob die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren zur Mitwirkung verpflichtet war. Sie selbst stellt dies in Abrede und beanstandet den Beizug ausserkantonalen Steuerakten, namentlich ihrer Jahresrechnungen, durch die Vorinstanz. Überdies macht sie geltend, ihr rechtliches Gehör sei dadurch verletzt worden, weil sie über den Beizug der Akten nicht orientiert worden sei und sich daher zu möglichen neuen Indizien nicht äussern können, welche eine Steuerpflicht ihrerseits im Kanton Zürich in den fraglichen Steuerperioden begründen könnten. Es liege zudem eine unzulässige "fishing expedition" vor, denn ein Anfangsverdacht über eine mögliche Steuerpflicht ihrerseits im Kanton Zürich habe nicht vorgelegen.

#### **E. 3.2.1**

Unter Verweis auf die vorstehende Rechtsprechung ist eine Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren klar zu bejahen: Sofern es bloss um die Frage geht, ob sie in den fraglichen Steuerperioden im Kanton Zürich steuerpflichtig gewesen ist, war sie zur Mitwirkung verpflichtet. Sie war folglich gehalten, sämtliche Auskünfte über Tatsachen zu erteilen oder Belege und Urkunden einzureichen, welche für die Klärung einer allfälligen steuerlichen Zugehörigkeit relevant schienen (VGr, 29. Mai 2024, SB.2024.00028, E. 3.1).

#### **E. 3.2.2**

Hinsichtlich des Vorhalts einer unzulässigen "fishing expedition" ist festzuhalten, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Holdinggesellschaft handelt, welche im fraglichen Zeitpunkt durch den im Kanton Zürich wohnhaften Verwaltungsrat beherrscht wurde. Die Holdinggesellschaft hielt 100 % der Anteile der O AG mit statutarischem Sitz in P (ZH) – welche zu diesem Zeitpunkt eine operative (Immobilien-)Gesellschaft war – und wurde selber zu 100 % von der N AG beherrscht. Bei beiden letzteren Gesellschaften war M einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat und zudem alleiniger Aktionär der N AG. Die einzige Beteiligung, welche die B AG gehabt hat, wurde auf die N AG übertragen, sodass sie eine Holding ohne Beteiligungen war, weshalb sie – wie vom Steueramt vorgebracht – nicht als klassische Holdinggesellschaft bezeichnet werden kann und damit unklar war, welche geschäftlichen Tätigkeiten verfolgt wurden. Bereits aus dieser Verknüpfung drängte sich eine Überprüfung des Ortes ihrer tatsächlichen Verwaltung auf und es kann von einer «"fishing expedition" bzw. einer verbotenen Beweisausforschung keine Rede sein, lagen die

besagten Verbindungen der Beschwerdeführerin zum Kanton Zürich doch auf der Hand und mussten diese ihr auch bekannt sein. Aufgrund der Untersuchungspflicht war das Steueramt gehalten, weitere Abklärungen zu einer möglichen Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich vorzunehmen. Die Eröffnung des vorliegenden Steuerhoheitsverfahrens erweist sich somit als rechtmässig.

### **E. 3.2.3**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass es bei einer Holdinggesellschaft keiner eigentlichen Geschäftsleitung bedarf, da diese Funktion vom Verwaltungsrat ausgeübt werde. Es gäbe bei einer Holdinggesellschaft zudem nur wenig operationelle Geschäftsführungsfunktionen. Das Steueramt unterliege einem Missverständnis deshalb, weil nicht zwischen der Beschwerdeführerin als Aktionärin der O AG und der operativen Geschäftstätigkeit der O AG unterschieden werde. Die operative Gesellschaft werde durch ihre Organe und nicht durch die Beschwerdeführerin als Aktionärin geführt. Weshalb die Beschwerdeführerin ihren Holdingzweck nicht am Sitz ausführen könne, werde nirgends erklärt.

### **E. 3.2.4**

Der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, dass das Steueramt mit seiner Auflage gerade klären wollte, ob sie lediglich einen Holdingzweck verfolgt, weil sie auf die Verbindung zur operativen Gesellschaft mit Sitz im Kanton Zürich aufmerksam wurde. Zudem liess der Gesellschaftszweck der Beschwerdeführerin selbst durchaus eine operative Tätigkeit zu. Bei der Beurteilung des Vorliegens einer möglichen tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich massen das Steueramt und die Vorinstanz den genannten Wohn- und Arbeitsorten des einzigen Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin besonderes Gewicht zu. Die Verflechtung der Firmen und das Zusammenlaufen der Fäden beim (damals) einzelunterschriftsberechtigten Verwaltungsrat der B AG und der operativ tätigen O AG, M, verstärkten die Wahrscheinlichkeit über eine im Kantons Zürich gelegene tatsächliche Verwaltung. Die betreffenden Informationen konnte das Steueramt dem öffentlich einsehbaren Handelsregister entnehmen. Die Vorinstanz erwog aufgrund der von ihr beim Steueramt des Kantons Zug eingeforderten Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin zudem, dass keinerlei Mietaufwand, nicht einmal eine Domizilgebühr angefallen sei. Mangels Räumlichkeiten am Sitz der Beschwerdeführerin und mangels Mietaufwand hätten gar keine Funktionen am Sitz der Gesellschaft durchgeführt werden können. Dem ist beizupflichten. Daran ändert auch die Behauptung der Beschwerdeführerin nichts, dass die Mietkosten von einer anderen Konzerngesellschaft für alle bezahlt und weiterverrechnet werde. Gerade diese Weiterverrechnungen der Kosten wurde in keiner Weise belegt. Es ist in keiner Weise dargetan, dass die Beschwerdeführerin in Zug Räumlichkeiten zur Verfügung gehabt hätte, wie sie behauptet. Zudem ist anzufügen, dass die Entscheide der Verwaltungsräte einer Holding, wie beispielsweise des Beibehaltens oder des Abstossens von Beteiligungen, gerade nicht ortsgebunden sind. Diese Entscheide werden von den Verwaltungsräten, wie die Beschwerdeführerin selber ausführt, als Geschäftsleitung der Holdinggesellschaft gefällt. Da der einzige Verwaltungsrat in L (ZH) wohnte und die Beschwerdeführerin keine Örtlichkeiten an ihrem Sitz anmietete, drängt sich die Vermutung gerade auf, dass er alleine die Entscheide überall fällen konnte und hierfür nicht extra nach F an den Sitz fahren mussten, wo der Verwaltungsrat keine eingerichtete Besprechungsmöglichkeit vorgefunden hätte. Wie die Vorinstanz zu Recht ausführte ist, gerade wenn die Geschäftsführungstätigkeit einer Gesellschaft an

verschiedenen Orten wahrgenommen wird, bei fehlenden festen Geschäftseinrichtungen und angestelltem Personal, für die tatsächliche Verwaltung der Firma mit grosser Wahrscheinlichkeit – und mangels anderer geographischer schwerpunktmässiger Anknüpfungspunkte – am Wohnsitz des Geschäftsführers anzuknüpfen. Demnach ist der Vorinstanz beizupflichten, wenn sie festhält, dass der durch das kantonale Steueramt geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung am (damaligen) Wohnsitz von M in L im Sinne des Hauptbeweises sehr wahrscheinlich ist. Es wäre somit an der Beschwerdeführerin gelegen, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung an ihrem Sitz zu erbringen.

### **E. 3.2.5**

Es ist anzumerken, dass die Vorinstanz Parteien grundsätzlich über einen Aktenbeizug zur Wahrung des rechtlichen Gehörs zu informieren hat. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgrund des ausserkantonalen Beizugs der Steuerakten der Beschwerdeführerin durch die Vorinstanz liegt hier jedoch nicht vor, da diese ihr bestens bekannt sein müssen, hat sie doch ihre Jahresrechnungen selbst erstellt. Neben den fehlenden Mietkosten oder Domizilgebühren leitete die Vorinstanz aus den Jahresabschlüssen ab, dass der statutarische Zweck von Bau, Bewirtschaftung, Erwerb und Verkauf von Immobilien der Beschwerdeführerin wohl im Vordergrund stünden. Dies ergebe sich aus den erheblichen Wertschwankungen der immobilien Sachanlagen und dem Umstand, dass die Baukosten des Gebäudes OR an der S-Strasse 01 bis 06 in P aktiviert worden seien. Daraus schloss sie, dass die Verwaltungstätigkeit wesentlich intensiver sei, als dies beim Verwalten von Beteiligungen durch eine Holdinggesellschaft üblich sei, weshalb umso mehr Büroräumlichkeiten für eine solche Tätigkeit notwendig wären. Es läge auf der Hand, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide von M gefällt würden, zumal von der Beschwerdeführerin auch keine Lohnkosten verbucht würden. In P würde es an Geschäftseinrichtungen der Beschwerdeführerin fehlen, auch wenn gewisse Entscheide über den Bau und die Bewirtschaftung wohl standortgebunden seien. Die Verflechtung der Beschwerdeführerin mit der O AG – die zudem denselben Zweck wie die Beschwerdeführerin verfolge – sei nicht zu übersehen. Da die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht Gelegenheit hatte, sich zu diesen wie auch zu allen anderen vorinstanzlichen Erwägungen zu äussern, welche auf den beigezogenen Steuerakten basieren, wäre eine allfällige Gehörsverletzung spätestens zu diesem Zeitpunkt geheilt worden. Sie machte hiervon hingegen keinen Gebrauch und äusserte sich nicht konkret dazu, inwiefern die Erwägungen der Vorinstanz in diesen Punkten unzutreffend sein sollen. Sie behauptete nur, dass die Mietkosten von einer anderen Konzerngesellschaft für alle Gesellschaften bezahlt und weiterverrechnet würden, weshalb in den Jahresrechnungen keine Mietkosten zu finden seien. Ein Beweis oder Erläuterungen zur Jahresrechnung, die ihre Behauptung belegen würde, legte sie nicht bei. Weiter tat sie den Hinweis der Vorinstanz auf die Bautätigkeit in P (Gebäude OR) als nicht zielführend ab, weil die Beschwerdeführerin lediglich Auftraggeberin gewesen sei und sich nur über den Baufortschritt an ihrem Sitz habe orientieren lassen müssen. Der Auftrag erging an die von ihr zu 100 % beherrschte Gesellschaft mit Sitz in P. Dass diese erwähnte Orientierung über den Baufortschritt und den Kostenstand durch die Organe der beauftragten O AG tatsächlich jeweils am Sitz der Beschwerdeführerin in F erfolgte, wo keine Räumlichkeiten bestanden, vermochte sie jedoch nicht zu belegen. Eine Rückweisung der Sache würde sich vor dem Hintergrund, dass sich die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde vor Verwaltungsgericht nicht konkret dazu äusserte, inwiefern die Erwägungen der Vorinstanz

in diesen Punkten unzutreffend sein sollen, ohnehin als formalistischer Leerlauf erweisen (vgl. hierzu BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BGE 133 I 201 E. 2.2; VGr, 31. Januar 2024, SB.2023.00107; SB.2023.0008, E. 5.2.1).

#### **E. 3.2.6**

Gesamthaft bringt die Beschwerdeführerin keine substantiierten Nachweise vor, welche eine tatsächliche Verwaltung ihrerseits im Kanton Zug untermauern würden. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht wäre es der Beschwerdeführerin oblegen, entsprechende mittels Auflagen von ihr verlangte Belege etwa über weiterverrechnete Infrastruktur- oder Parkplatzkosten einzureichen. Dass sie dies nicht tat, ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu ihren Lasten zu würdigen (E. 2.4). Aufgrund der genannten Indizien ist dem kantonalen Steueramt der Hauptbeweis über eine im Kanton Zürich gelegene tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin gelungen, wohingegen Letzterer der Gegenbeweis misslungen ist.

#### **E. 3.3**

Die durch die Beschwerdeführerin eventualiter beantragte Rückweisung der Sache an die Vorinstanz ist abzuweisen, da sich das Verfahren nach der dargelegten Sach- und Rechtslage als spruchreif erweist und eine allfällige Gehörsverletzung spätestens im vorliegenden Verfahren geheilt worden wäre. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

#### **E. 4**

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

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