

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00013 vom 8. Mai 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-05-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00013

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00013 du 8 mai 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00013 del 8 maggio 2024

Regeste

Steuerhoheit (1.1.2017-31.12.2019) | [Steuerhoheit: Umstritten ist, ob sich die tatsächliche Verwaltung der Beschwerdeführerin in den Steuerperiode 2017-2019 im Kanton Zug oder im Kanton Zürich befand.] Es liegt eine Gesamtheit von Indizien vor, gestützt auf welche die Vorinstanz zu Recht davon ausgehen durfte, dass dem kantonalen Steueramt der Hauptbeweis über eine nicht in B. (ZG) gelegene tatsächliche Verwaltung gelungen ist. Von einer unzulässigen Beweislastumkehr oder einer voreingenommenen Einstellung des Gerichts kann unter diesen Umständen keine Rede sein, zumal die Beschwerdeführerin es teilweise selbst durch ihre unzureichende Mitwirkung versäumt hat, die Sachlage umfassend darzustellen (E. 3.3). Es ist der Beschwerdeführerin somit nicht gelungen einen Gegenbeweis zu erbringen, dass der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung in den Steuerperioden 2017 – 2019 in B. (ZG) gelegen ist (E. 4.3). Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton Z. wurde durch die Vorinstanz verneint, was von der Beschwerdeführerin nicht in Frage gestellt wird (E. 3.4.5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00013 Urteil der 2. Kammer vom 8. Mai 2024 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A GmbH, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (1.1.2017–31.12.2019), hat sich ergeben: I. A. Die A GmbH bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister die Erbringung von Beratungs- und Managementdienstleistungen jeglicher Art, insbesondere in den Bereichen Finanzdienstleistung, Alternative Investments, Kunst, Kultur und Film. Die Gesellschaft hat ihren statutarischen Sitz in B (GR), sie war jedoch in der Zeit vom 22. Oktober 2014 bis am 21. Februar 2022 in C (ZG) domiziliert. Der damals einzige Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft, D, war im betreffenden Zeitraum in E, im Kanton Zürich ansässig. Mit Auflage vom 4. Juni 2021 gab das kantonale Steueramt der A GmbH bekannt, der Kanton Zürich prüfe ab dem Steuerjahr 2016 die Steuerhoheit über die Gesellschaft. In diesem Zusammenhang forderte das kantonale Steueramt verschiedene Unterlagen und Angaben von der A GmbH ein. Nach erfolgter Stellungnahme der Gesellschaft sowie nach dem Erlass einer weiteren Auflage am 24. August 2021, zu der sich die A GmbH wiederum äusserte, erliess das kantonale Steueramt am 3. Dezember 2021 einen Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit des Kantons Zürich über die Gesellschaft ab 1. Januar 2016. Das kantonale Steueramt forderte die A GmbH in der Folge zur Einreichung der Steuererklärungen für die Steuerperioden 2016–2019 auf. Infolge

Nichteinreichens der betreffenden Steuererklärungen veranlagte das kantonale Steueramt die A GmbH nach pflichtgemäßem Ermessen bzw. schätzte es sie entsprechend ein. Auf die hiergegen erhobenen Einsprachen trat das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 18. Mai 2022 nicht ein. Das Steuerrekursgericht hiess die dagegen erhobenen Rechtsmittel mit Entscheid vom 29. November 2022 teilweise gut, soweit es darauf eintrat. Zur Begründung führte das Steuerrekursgericht aus, die A GmbH sei mangels Vorliegens eines rechtskräftigen Vorentscheids über die Steuerhoheit noch nicht zur Einreichung von Steuererklärungen verpflichtet gewesen, weshalb es an einer Voraussetzung für die Ermessenseinschätzungen in den fraglichen Steuerperioden gefehlt habe. Das Steuerrekursgericht bestätigte den Einspracheentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2016, im Übrigen wies es die Sache zur Neubeurteilung im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurück. B. Am 22. März 2023 erliess das kantonale Steueramt erneut einen Vorentscheid betreffend die Steuerhoheit des Kantons Zürich über die A GmbH für die Steuerperioden 2017–2019. C. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 4. Juli 2023 ab. II. Das Steuerrekursgericht wies den Rekurs der A GmbH mit Entscheid vom 19. Dezember 2023 ab. III. Mit Beschwerde vom 31. Januar 2024 liess die A GmbH dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid beziehungsweise die Verfügung des kantonalen Steueramts vom 23. März 2023 [recte: 22. März 2023] seien aufzuheben und es sei ihr eine Parteientschädigung von Fr. 15'000.- zuzusprechen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 14. Februar 2024 auf Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Stadt E liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Hat das Verwaltungsgericht jedoch im Beschwerdeverfahren über die Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen dem Kanton Zürich und anderer Kantone zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (RB 1982 Nr. 90). 1.3 Die Beschwerde an das Verwaltungsgericht muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Folglich muss sich die Beschwerde zwingend mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen (vgl. § 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; vgl. auch VGr, 31. Januar 2024, SB.2023.00107, SB.2023.00108, E. 2.1; VGr, 15. November 2023, SB.2023.00080, SB.2023.00081, E. 1.3; VGr, 22. Juni 2015, SB.2015.00062, E. 3.2.1). Verweisungen auf frühere Eingaben stellen grundsätzlich keine hinreichende Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen dar, soweit der angefochtene Entscheid sich mit diesen Vorbringen bereits auseinandergesetzt hatte (vgl. VGr, 18. Juli 2023, SB.2023.00036, SB.2023.00037, E. 1.3; VGr, 4. November 2020, SB.2020.00073, E. 1.2; Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 147 StG N. 47 mit Hinweisen). Auf den pauschalen Verweis der Beschwerdeführerin auf ihre Angaben in der Rekurschrift kann folglich nicht eingetreten werden. 1.4 Nicht einzutreten ist ferner auf den Antrag der Beschwerdeführerin betreffend die Aufhebung der Verfügung des kantonalen Steueramts vom 22. März 2023, da diese im Urteil des Steuerrekursgerichts aufgegangen ist und insoweit als mitangefochten gilt (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGr, 20. Juli 2023,

9C_229/2023, E. 1.1; BGr, 11. Februar 2019, 2C_263/2018, E. 1.1; VGr, 7. Februar 2024, SB.2023.00123, E. 1.2).

E. 2.1

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 einer Entscheidung 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 Gesellschaftsleitung 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

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. 3.1

Das Steuerrekursgericht erwog vorliegend, die Beschwerdeführerin habe mit zwei weiteren Parteien den "Büroraum AA" für eine Jahresmiete von insgesamt Fr. 4'800.- gemietet. Der Raum umfasse knapp 25 m², was offensichtlich keine Infrastruktur darstelle, welche gewöhnlichen Substanzerfordernissen gerecht werde. Bei diesem Konstrukt handle es sich um eine Büroraumgemeinschaft. Es sei weder ein Telefonanschluss vorhanden gewesen, noch sei aufgrund des Mehrparteienverhältnisses glaubwürdig, dass sämtliche Firmenunterlagen in dem Raum eingelagert worden seien. Für eine eigentliche

Geschäftstätigkeit in C lägen keinerlei Nachweise vor. Der Beweiswert der eingereichten Bestätigungen über die Anwesenheit des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in C sei beschränkt, da diese von Geschäftspartnern bzw. von Vertrauenspersonen der Beschwerdeführerin stammten, welche eng in verschiedene Aktivitäten ihres damals einzigen Gesellschafters und Geschäftsführers involviert seien. Für die im Herbst 2020 angeblich beschäftigte Teilzeitangestellte sei weder ein Arbeitsvertrag noch eine eigentliche Abrechnung der Ausgleichskasse aktenkundig. Überdies habe sich die Beschwerdeführerin bzw. ihr Geschäftsführer geweigert, die in der Auflage vom 4. Juni 2021 einverlangten Bankauszüge und Kreditkartenabrechnungen einzureichen. Die behauptete enge Zusammenarbeit mit der F AG (nachfolgend F AG) in C sei überdies fraglich, weil diese in anderen Geschäftsfeldern als die Beschwerdeführerin tätig sei. Die vermeintliche Zusammenarbeit habe sich denn auch kaum im Umsatz der Beschwerdeführerin niedergeschlagen und sei nicht schriftlich dokumentiert worden. Eigenen Angaben zufolge sei der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in den Jahren 2016/2017 selten vor Ort in C gewesen sei, was angesichts der Umsätze von fast Fr. 100'000.- beachtlich sei. Dies untermauere, dass die laufenden Geschäfte offensichtlich nicht am formellen Domizil der Beschwerdeführerin ausgeführt worden seien. Hierfür spreche auch, dass die durch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin beherrschte G GmbH (heute H GmbH, nachfolgend H GmbH) ihren Sitz im relevanten Zeitraum in Zürich gehabt habe, wo Büros gemietet worden seien. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe seine Tätigkeit für die H GmbH in diesen verrichtet. Der durch das kantonale Steueramt geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Gesellschafters im Sinne eines Hauptbeweises erscheine damit sehr wahrscheinlich. Der Beschwerdeführerin sei es nicht gelungen, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung an ihrem statutarischen Domizil zu erbringen. Zusammenfassend müsse davon ausgegangen werden, dass die Fäden der Geschäftsführung in den Steuerperioden 2017–2019 im Kanton Zürich zusammengelaufen seien.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin wendet gegen den vorinstanzlichen Entscheid ein, das Gericht habe eine rechtswidrige Umkehr der Beweislast vorgenommen und sein Urteil voreingenommen verfasst. Vorabklärungen, welche ihre Infrastruktur in C näher abgeklärt hätten, seien nie vorgenommen worden. Zudem sei der Vorwurf einer blossen Büroraumgemeinschaft falsch, denn sie habe einen eigenen Büroraum gehabt, dessen Mierte marktüblich gewesen sei. Für ihre Tätigkeit benötige sie im Übrigen nicht mehr als einen Schreibtisch, einen Computer und eine Ablage. Die AHV-Abrechnungen ihrer Angestellten lägen bei den Akten. Anstelle der eingeforderten Kreditkartenbezüge habe sie andere, aussagekräftige Beweise eingereicht. So sei etwa vor Ort in C bei Kunden gearbeitet worden, eine Bestätigung über den Ort der Meetings liege vor. Diese Arbeit sowie die Geschäftsreisen ihres Geschäftsführers seien dem Sitz der Gesellschaft in C zuzuweisen, da es für eine Zuweisung an den Wohnort ihres Beraters keine rechtliche Grundlage gäbe. Schliesslich sei die Auffassung des Steuerrekursgerichts hinsichtlich einer nicht erkennbaren Zusammenarbeit der Beschwerdeführerin und der F AG falsch, sei doch der Zusammenarbeitsvertrag eingereicht worden. Zudem sei es zwischen KMU üblich, Verträge nur mündlich abzuschliessen.

E. 3.3

Vorliegend deuten die Mietverhältnisse der Beschwerdeführerin in der fraglichen Zeitspanne als erstes Indiz auf ein reines Briefkastendomizil hin, hat sie doch einen Büroraum von bloss 25 m² gemeinsam mit zwei weiteren Gesellschaften (der I AG, A GmbH sowie der J GmbH) gemietet. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass sie einen eigenen Büroraum gehabt habe, kann angesichts des aktenkundigen Mietvertrags nicht gefolgt werden. Auch kann sie aus ihren Vorbringen, gemäss welchen sie für ihre Tätigkeit einzig einen Computer, einen Schreibtisch und eine Ablage benötige, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Dieser Umstand bezeugt vielmehr, dass die Beschwerdeführerin ihre Dienstleistungen grundsätzlich von überall her erbringen kann bzw. konnte, was einen näheren Bezug zum formellen Sitz der Gesellschaft gerade nicht belegt. Der fehlende Telefonanschluss der Beschwerdeführerin an ihrem Sitz deutet ebenfalls darauf hin, dass ihre Geschäftstätigkeit in den Steuerperioden 2017–2019 nicht in C ausgeübt worden ist. Ferner finden sich für die fraglichen Steuerperioden keine Nachweise über die Anstellung einer Teilzeitangestellten der Beschwerdeführerin in C. Während ein Arbeitsvertrag nach wie vor nicht eingereicht worden ist, beziehen sich der eingereichte Sozialversicherungsausweis sowie die Lohndeklaration einzig auf das Steuerjahr 2020, welches vorliegend nicht zu beurteilen ist. Zu berücksichtigen ist weiter, dass die Beschwerdeführerin die von ihr geforderten Kreditkartenabrechnungen nicht eingereicht und ihre Mitwirkungspflichten dadurch verletzt hat. Diesbezüglich liess sie in ihrer Eingabe vom 30. November 2021 jedoch eigens ausführen, dies nicht getan zu haben, weil in den betreffenden Abrechnungen keinerlei Belege für Restaurantbesuche, Einkäufe oder Tankbezüge ihres Geschäftsführers in C ausgewiesen würden. Folglich ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin über keinerlei Nachweise zu in C angefallenen Spesen in den fraglichen Steuerperioden verfügt. Dieser Umstand spricht ebenfalls gegen einen regelmässigen Aufenthalt ihres Geschäftsführers vor Ort, was wiederum ein Indiz für ein blosses Briefkastendomizil der Beschwerdeführerin an ihrem formellen Sitz ist. Es liegt folglich eine Gesamtheit von Indizien vor, gestützt auf welche die Vorinstanz zu Recht davon ausgehen durfte, dass dem kantonalen Steueramt der Hauptbeweis über eine nicht in C (ZG) gelegene tatsächliche Verwaltung gelungen ist. Von einer unzulässigen Beweislastumkehr oder einer voreingenommenen Einstellung des Gerichts kann unter diesen Umständen keine Rede sein, zumal die Beschwerdeführerin es teilweise selbst durch ihre unzureichende Mitwirkung versäumt hat, die Sachlage umfassend darzustellen.

E. 3.4.1

Da es dem kantonalen Steueramt im dargelegten Sinn gelungen ist, den Hauptbeweis zu erbringen, dass die eigentliche Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2017–2019 nicht in C stattgefunden hat, obliegt es der präsumtiv steuerpflichtigen Beschwerdeführerin, einen allfälligen Gegenbeweis zu erbringen (vgl. E. 2.2).

E. 3.4.2

Die Beschwerdeführerin beruft sich hierzu auf verschiedene Bestätigungen, welche die Arbeit ihres Geschäftsführers in C bezeugen würden. Wie jedoch bereits die Vorinstanz ausgeführt hat, ist der Beweiswert der Bestätigungen aufgrund des Näheverhältnisses der betreffenden Personen zur Beschwerdeführerin gering. So wurde die Bestätigung der F AG am 22. Oktober 2021 durch K unterzeichnet, welcher am 21. Februar 2022 als Direktor der Beschwerdeführerin im Handelsregister eingetragen wurde und nach wie vor einzelzeichnungsberechtigt für die Gesellschaft ist. Eine weitere Bestätigung stammt von L,

welcher gemeinsam mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Gesellschafter der "I gmbh" war. L ist zudem Geschäftsführer der H GmbH (vormals H GmbH), in welcher der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin als Alleingesellschafter und Vorsitzender amtiert. Schliesslich legte die Beschwerdeführerin eine weitere Bestätigung der M GmbH ins Recht, bei der es sich um die Vermieterin der N AG handelt. Die N AG (heute N AG in Liquidation) bezeichnet die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 30. November 2021 als eine Grossklientin von ihr, für welche ihr Geschäftsführer vormalig einzelzeichnungsberechtigt war. Somit liegt auch bei dieser Bestätigung ein Näheverhältnis zur Beschwerdeführerin vor. Zu berücksichtigen ist ferner, dass sämtliche der eingereichten Bestätigungen erst nach Eröffnung und im Hinblick auf das vorliegende Steuerhoheitsverfahren erstellt worden sind. Der Beweiswert der Bestätigungen ist folglich gering. Anderweitige aussagekräftige Belege über eine Tätigkeit des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin an ihrem formellen Sitz, wie etwa Protokolle über die behaupteten Meetings in C oder diesbezüglicher Emailverkehr liegen nicht vor. Der Zusammenarbeitsvertrag mit der F AG wurde mündlich abgeschlossen und – wiederum erst im Rahmen des vorliegenden Verfahrens – nachträglich schriftlich bestätigt. Es können daraus folglich keine Rückschlüsse auf eine Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin in C in den fraglichen Steuerperioden gezogen werden.

E. 3.4.3

Es ist der Beschwerdeführerin somit nicht gelungen einen Gegenbeweis zu erbringen, dass der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung in den Steuerperioden 2017–2019 in C (ZG) gelegen ist.

E. 3.4.4

Die Vorinstanz ging vorliegend von einem Mittelpunkt der steuerlich massgeblichen operativen Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich aus. Diesen Schluss begründete sie damit, dass die durch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin beherrschte H GmbH ihren Sitz im relevanten Zeitraum in Zürich gehabt habe. Da der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin eigenen Angaben zufolge in den Räumlichkeiten der H GmbH seiner Arbeit für die Gesellschaft nachgegangen sei, dränge sich der Schluss auf, dass die Führung der laufenden Geschäfte der Beschwerdeführerin ebenfalls von diesen Lokalitäten aus erfolgt sei, sofern sich ihr Geschäftsführer nicht im Ausland aufgehalten habe. Hierfür sprächen das Geschäftsmodell, die räumlichen Verhältnisse sowie das weitestgehend fehlende Personal. Da sich die vor ihrer Sitzverlegung im März 2022 an der O-Strasse 01 in Zürich gelegene H GmbH weniger als zehn Fahrminuten vom damaligen Wohnort des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in E befand und die Beschwerdeführerin keine rechtsgenügenden Nachweise über einen anderweitigen Arbeitsort ihres Geschäftsführers eingereicht hat, welcher die personenbezogene Geschäftstätigkeit grundsätzlich von überall her ausführen konnte, erscheint dieser Schluss korrekt. Es ist daher von einer tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich in den Steuerperioden 2017–2019 auszugehen.

E. 3.4.5

Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton Zug wurde durch die Vorinstanz verneint, was von der Beschwerdeführerin nicht in Frage gestellt wird. 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 Parteienschädigung 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.