



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2010.156

Entscheid

3. August 2010

Mitwirkend:

Präsident Richard Oesch, die Mitglieder Walter Balsiger, Rhea Schircks Denzler und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Steuerhoheit (Steuerperiode 1.8.2005 - 31.7.2006)

hat sich ergeben:

A. Die A (nachfolgend die Pflichtige) wurde am ... 2003 mit Sitz in C gegründet. Sie verfügt über ein Aktienkapital von Fr. 200'000.- und bezweckt die Erbringung von Beratungen und Dienstleistungen in den Bereichen Flugzeughandel, Flugzeugcharter, Flugzeugmanagement und die dazugehörigen Finanzierungen. Im August 2005 hat sie den Sitz nach D verlegt. E war Alleinaktionär und bis zu seinem Ausscheiden am 26. März 2010 einziges Verwaltungsratsmitglied der Pflichtigen. Wichtigstes Aktivum der AG ist die Beteiligung von 45% an der F in G (seit Mai 2009 in H,I). Diese Gesellschaft befasst sich laut Statuten mit der Erbringung von Dienstleistungen im Bereich des nationalen und internationalen Lufttransports; sodann bezweckt sie den Handel mit und die Vermittlung von Flugzeugen und Zubehör auf eigene Rechnung sowie die Beratung von Gesellschaften im Bereich der Zivilluftfahrt. Ihr Aktienkapital betrug zunächst Fr. 500'000.-, ab Dezember 2005 Fr. 2 Mio. und ab Mai 2007 Fr. 5 Mio. In den Jahren 2003 bis 2006 wies die Pflichtige laut Abschluss folgende Verluste bzw. Reingewinne aus:

Geschäftsjahr	Gewinn	Verlust
	Fr.	Fr.
2003 (27.3. - 31.12.)		58'395.-
2004	2'754.-	
2005 (1.1. - 31.7.)	28'720.-	
2005/2006 (1.8.05 - 31.7.06)	524'811.-	
2006/2007 (1.8.06 - 31.7.07)	455'353.-.	

Soweit erkennbar, ist die Pflichtige für die Steuerperioden bis und mit 2005 (1.1. - 31.7.) aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht im Kanton Zürich rechtskräftig eingeschätzt. In der Steuererklärung 2006 gab die Pflichtige an, sie habe den Sitz im August 2006 nach D verlegt. Gleichwohl bezeichnete sie den im Geschäftsjahr 2005/06 erzielten Geschäftsgewinn von Fr. 524'811.- abzüglich verrechenbarer Vorjahresverluste von Fr. 26'921.-, mithin ein Betreffnis von Fr. 497'890.-, als ausschliesslich im Kanton Zürich steuerbar, ebenso das steuerbare Eigenkapital von Fr. 697'890.-. Unter Bemerkungen führte sie an, die interkantonale Steuerauscheidung bleibe vorbehalten und müsse zusammen mit dem Sitzkanton abgesprochen werden.

Am 24. Juni 2009 nahm der steueramtliche Revisor am Sitz der Vertreterin der Pflichtigen in G eine Buchprüfung vor. Dabei kam er vorab zum Schluss, die Pflichtige unterliege weiterhin der hiesigen unbeschränkten Steuerpflicht, und zwar namentlich deshalb, weil sie in D über keine Infrastruktur verfüge. Gestützt auf dessen Erkenntnisse beanspruchte das kantonale Steueramt mit Vorentscheid vom 18. November 2009 für den Kanton Zürich und die Gemeinde C die unbeschränkte Steuerhoheit über die Pflichtige hinsichtlich der Steuerperiode vom 1. August 2005 bis 31. Juli 2006.

B. Dagegen erhob die Pflichtige am 17. Dezember 2009 Einsprache und verlangte, die Besteuerung im Kanton Zürich bis zum Zeitpunkt des Eintrags der Sitzverlegung im Handelsregister des Kantons K zu beschränken. Mithin bestehe die Steuerpflicht bloss am 1. August 2005; im überschüssenden Teil sei der angefochtene Entscheid aufzuheben.

In der Folge traf das kantonale Steueramt im Einspracheverfahren weitere Untersuchungen. Da es den geforderten Nachweis, dass die Verwaltung ab dem 2. August 2005 tatsächlich in D stattgefunden habe, nach wie vor als nicht erbracht erachtete, wies es die Einsprache am 29. April 2010 ab.

C. Mit Rekurs vom 28. Mai 2010 liess die Pflichtige den Einspracheantrag erneuern, unter Kosten und Entschädigungsfolgen.

Mit Rekursantwort vom 25. Juni 2010 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels.

Die Steuerrekurskommission II zog die Akten des Alleinaktionärs und Geschäftsführers der Pflichtigen, E, bei.

Am 28. Juli 2010 reichte die Pflichtige weitere Unterlagen ein. Dabei berief sie sich auf ihre Rekurseingabe. Dort hatte sie "weitere Belege für den Nachweis der tatsächlichen Auslandstätigkeit vorbehalten".

Auf das Ergebnis der Sachverhaltsermittlung, die Begründung im angefochtenen Entscheid sowie die Vorbringen der Parteien ist, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Die Pflichtige hatte ihren Sitz bis und mit 1. August 2005 in C. Mit Handelsregistereintrag vom folgenden Tag (2. August 2005) hat sie sich formell in D niedergelassen. Gestützt auf die Sitzverlegung in den Kanton K scheint, soweit aus den Akten erkennbar, die dortige Steuerverwaltung davon auszugehen, dass die Pflichtige ab dem 2. August 2005 qua Sitz unbeschränkt in K steuerpflichtig sei. Andererseits anerkennt das hiesige Steueramt die Beendigung der Steuerhoheit des Kantons Zürich per 1. August 2005 nicht.

b) Umstritten ist die unbeschränkte Steuerpflicht der Pflichtigen in der Steuerperiode 1.8.2005 bis 31.7.2006, allerdings nicht umfassend, wie das kantonale Steueramt dafür hält, sondern erst ab 2. August 2005. Denn die Pflichtige hat die Steuerpflicht für den 1. August 2005 ausdrücklich anerkannt.

aa) Laut Art. 20 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sind Kapitalgesellschaften aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (unbeschränkt) steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Verlegt eine juristische Person den Sitz oder die tatsächliche Verwaltung während eines Geschäftsjahres und damit während einer Steuerperiode von einem Kanton in einen anderen, so ist sie für diese Periode nach Art. 22 StHG (in der Fassung vom 15. Dezember 2000) in beiden Kantonen steuerpflichtig (Abs. 1). Die Verlegung bewirkt daher im Wegzugskanton keine Beendigung der Steuerpflicht (Satz 1). Indes obliegt die Veranlagung diesfalls allein dem Zuzugskanton (Satz 2). Der Gesamtgewinn und das Kapital sind auf die beiden Kantone aufzuteilen (Abs. 3); in der Regel geschieht dies pro rata temporis (siehe Ziff. 321 des Kreisschreibens Nr. 15 der Schweizerischen Steuerkonferenz über die Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die

direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis vom 31. August 2001; massgeblich ist in der Praxis das Zeitsäulenmethode).

bb) In diesem Licht ist die unbeschränkte Steuerpflicht in der Steuerperiode 1.8.2005 bis 31.7.2006 (entsprechend dem Geschäftsabschluss) aus Sicht der Pflichtigen im Grund nicht umstritten; streitig ist in ihrer Optik einzig die Aufteilung der Faktoren. Das kantonale Steueramt hält dem allerdings entgegen, dass dem neuen Sitzkanton unter den gegebenen Umständen in dieser Zeitspanne überhaupt kein Besteuerungsrecht zustehe. Nur bei rein formalistischer Betrachtung liesse sich die Meinung verfechten, da lediglich die Zerlegung der Faktoren betroffen sei, könne in dieser Periode noch auf eine Auseinandersetzung um die unbeschränkte Steuerpflicht verzichtet werden. Eine solche Auffassung ist indes, da nicht zielführend, zu verwerfen.

Um diese Problematik zu entschärfen, drängt es sich eigentlich auf, die Angelegenheit über das Recht zur direkten Bundessteuer (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990; DBG) zu klären. Denn dort ist der Veranlagungskanton klarerweise während der gesamten Steuerperiode allein zuständig (Art. 105 Abs. 3 DBG).

cc) Ob der Kanton Zürich die Veranlagungshoheit über die Pflichtige bezüglich der Bundesteuerperiode 2005/06 beansprucht, geht aus den – insofern wohl unvollständigen – Akten nicht hervor. Sollte dies aber der Fall sein, was konsequent wäre, so ist in Anbetracht der Raschheit und Effizienz des dortigen Verfahrens (vgl. Art. 108 Abs. 1 DBG) unverständlich, weshalb die Klärung der Verhältnisse nicht vorab auf jenem Weg erfolgt. Unter solchen Umständen wäre zwingend die Eidg. Steuerverwaltung einzuschalten (BGr, 10. März 2007, 2P.22/2007). Die Steuerrekurskommission II hat die Verwaltung bereits in früheren Verfahren auf die Vorzüge dieses Verfahrens hingewiesen und versucht, beliebt zu machen, im Konfliktfall diese Schiene zu fahren; offenbar vergeblich, wie mit Erstaunen zur Kenntnis zu nehmen ist.

2. a) Gemäss § 54 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden als juristische Personen u.a. die Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften usw.) besteuert. Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Diesfalls ist ihre Steuerpflicht nach § 57 Abs. 1 StG unbeschränkt (Halbsatz

1); hingegen erstreckt sie sich nicht auf Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (Halbsatz 2).

aa) Im interkantonalen Verhältnis greift das harmonisierte Steuerrecht. Juristische Personen wie namentlich Kapitalgesellschaften sind nach Art. 20 Abs. 1 StHG, wie bereits erwähnt (vorn E. 1b/aa), steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Nur dann darf der Kanton zu einer unbeschränkten Besteuerung schreiten. Sitz der juristischen Person ist der Ort, den die Statuten als Sitz bezeichnen (vgl. Art. 56 ZGB). Aufgrund von Art. 20 Abs. 1 StHG bzw. dessen Umsetzung im kantonalen Recht kann es vorkommen, dass sowohl der Sitzkanton als auch der Kanton der tatsächlichen Verwaltung die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, d.h. das Hauptsteuerdomizil für die nämliche Steuerperiode beanspruchen, und zwar überschneidend. In der Folge resultiert eine unerlaubte Doppelbesteuerung. Dieser Konflikt ist nach den Regeln zu lösen, welche die Praxis zum interkantonalen Steuerrecht als Kollisionsrecht entwickelt hat (Athanas/Widmer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 20 N. 37 ff. StHG; Peter Locher, in: Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 3.A., 2009, S. 47).

bb) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (zu Art. 46 Abs. 2 aBV bzw. Art. 127 Abs. 3 BV) befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz. Auf diesen zivilrechtlichen Sitz wird jedoch dann nicht abgestellt, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d. h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht (StE 2009 A 24.22 Nr. 6 E. 2.2). Dann wird dieser Ort als (Haupt-)Steuerdomizil betrachtet. Ob der Wahl des statutarischen Sitzes fiskalische oder andere Erwägungen zugrunde liegen, ist unerheblich; es genügt, dass dieser Sitz den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich geschaffen erscheint (BGr, 22. Dezember 2009, 2C_259/2009, www.bger.ch). Entscheidend sind die gesamten Umstände des Einzelfalls (vgl. u. a. ASA 56, 85 E. 3; StE 2002 A 24.22 Nr. 4 E. 2a; StE 1999 A 24.22 Nr. 3 E. 2a; je mit Hinweisen). Als rein künstlich geschaffen gilt ein statutarischer Sitz, wenn zu ihm keinerlei nähere Beziehung besteht. Dann liegt ein sog. Briefkastendomizil vor (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4.A., 2000, § 8 N 3, auch zum Folgenden). Dieses besteht darin, dass ein Anwalt, Treuhänder oder anderer Beauftragter (infrage

kommen auch entsprechende juristische Personen) im Wesentlichen lediglich seine Geschäftsadresse zur Verfügung stellt und er für die Gesellschaft die Post entgegennimmt. Der Ort der wirklichen Leitung ist (nur) dann entscheidend, wenn sich am statutarischen Sitz keine Leitung und keine Geschäftseinrichtungen befinden (in diesem Sinn wohl Höhn/Mäusli, § 8 N 1). Gemäss Bundesgericht ist mithin primär auf den Ort des statutarischen Sitzes abzustellen. Der Ort der tatsächlichen Leitung bestimmt einzig dann das Steuerdomizil, wenn dem statutarischen Sitz bloss formelle Bedeutung zukommt (Locher, S. 48).

Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung ist nicht scharf umschrieben; er deckt sich mit jenem der tatsächlichen Geschäftsleitung (S. 108 der Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983; so letztlich auch Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 1993, S. 160; je auch zum Folgenden). Die Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane gehört nicht dazu, falls sie die reine Kontrolle der eigentlichen Geschäftsleitung betrifft und sich auf gewisse Grundsatzentscheide beschränkt (Widmer/Moser, Schweizer Aussensteuerrecht, in: ST 2005, 499; auch zum Folgenden). Ebenso wenig ist auf die administrative Verwaltung bzw. eine untergeordnete Geschäftstätigkeit abzustellen. Entscheidend ist jener Ort, wo "die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen (und) die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen". Abzustellen ist somit auf den Ort der Führung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung. Findet sie an verschiedenen Orten statt, so kommt es auf das Zentrum, d.h. den Mittelpunkt dieser Tätigkeit an. Der Ort der wirklichen Leitung kann ausnahmsweise bei einer Drittperson angesiedelt sein (Mäusli, S. 63).

b) Befindet sich das primäre Steuerdomizil einer juristischen Person ausserhalb des Kantons, sei es qua Sitz, sei es aufgrund der tatsächlichen Verwaltung, so besteht im Kanton kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit laut § 56 Abs. 1 lit. b StG (siehe auch Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG) namentlich dann eine beschränkte Steuerpflicht, wenn sie hier eine Betriebsstätte unterhält. In diesem Fall ist sie im Kanton gemäss § 57 StG für den Gewinn und das Kapital – nur, aber immerhin – insoweit steuerpflichtig (Abs. 2 StG). Die Steuerauscheidung erfolgt auch dann nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Abs. 3; Art. 22 Abs. 3 StHG).

Die Betriebsstätte begründet ein Nebensteuerdomizil im Sinn eines sekundären Steuerdomizils. Eine solche liegt vor, wenn sich im Kanton ständige Anlagen oder Einrichtungen befinden, mittels deren sich ein quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil des Betriebs vollzieht (BGE 134 I 303). Dabei ist nicht erforderlich, dass die Anlagen und Einrichtungen im Eigentum des Unternehmens stehen; ein blosses Nutzungsrecht an bestimmten Räumlichkeiten kann genügen (Locher, S. 45).

3. a) In Bezug auf die Beweislast gilt grundsätzlich, dass es der Behörde obliegt, den Wohnsitz bzw. Sitz als steuerbegründende Tatsache darzutun. Dem Steuerpflichtigen kann freilich der Gegenbeweis für die von ihm behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Behörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 16. Februar 2010, 2C_625/2009; 14. April 2009, 2C_576/2008, je www.bger.ch; vgl. schon ASA 39, 284 E. 3c). Das Bundesgericht hat dies bezüglich des steuerrechtlichen Wohnsitzes, also für natürliche Personen erkannt; doch muss das sinngemäss auch für juristische Personen gelten. Gelingt es der steuerpflichtigen juristischen Person nicht, den Sitzwechsel und dessen realen Hintergrund zu belegen, bleibt es bei der bisherigen Domizilzuordnung. Gleich verhält es sich bezüglich des Orts der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person. All das gilt jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist (vgl. zum Ganzen AJP 2008, 1288 E. 2.3; StE 2008 A 24.21 Nr. 18 E. 2.3; Pra 2000 Nr. 7 S. 29 E. 3c; BGr, 4. März 2009, 2C_770/2008 E. 3, www.bger.ch, mit weiteren Hinweisen).

b) Selbst wenn eine juristische Person ihren statutarischen Sitz verlegt und zu prüfen ist, ob sie erstmals primär am neuen Sitz unbeschränkt steuerpflichtig ist, verbietet es sich, vorschnell auf eine bloss formelle Gestaltung der Verhältnisse zu schliessen. Unterhält sie am Ort ihres neuen statutarischen Sitzes eine wesentliche Büroinfrastruktur (Büroräumlichkeiten, Personal, etc.) für ihren Geschäftsbetrieb, so ist anzunehmen, dass sich dort auch der effektive Sitz befindet. Es obliegt dann dem Kanton des früheren Sitzes, den Nachweis zu erbringen, dass sich die eigentliche Geschäftsführung und Verwaltung, d. h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit weiterhin unter seiner Steuerhoheit abspielt (StE 2009 A 24.22 Nr. 6 E. 2.3; StE 1984 A 24.22 Nr. 1 E. 2b).

4. a) Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über die subjektive Steuerpflicht im Kanton entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden kann (BGE 131 I 145 E. 2.1, 125 I 54 E. 1a, mit weiteren Hinweisen). Ein solcher Steuerdomizilentscheid ist wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg anfechtbar (siehe BGr, 22. Dezember 2009, 2C_259/2009).

b) Die Pflichtige widersetzt sich der hiesigen Steuerpflicht ab 2. August 2005. Daher hat das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 16. November 2009 mit gutem Grund zunächst einen Vorentscheid über die unbeschränkte Steuerpflicht gefällt. Dabei hat es nicht nur die Steuerhoheit für den Kanton Zürich beansprucht, sondern gleichzeitig jene der Gemeinde C. Ob das Amt auch dazu legitimiert war, ist fraglich, ist es doch letztlich Sache der betroffenen Zürcher Gemeinde, sich für ihre Rechte einzusetzen. Das konkrete Vorgehen des kantonalen Steueramts ist schon deshalb problematisch, weil nicht sicher ist, ob, falls sich die tatsächliche Verwaltung in der Steuerperiode 2005/06 (weiterhin) im Kanton Zürich abgewickelt haben sollte, diese in C oder in einer anderen Zürcher Gemeinde (so namentlich in G oder H) stattgefunden hat. Allein aus dem Umstand, dass C bis und mit Steuerperiode 2005 (1.1. - 31.7.) Einschätzungsgemeinde war, lässt sich im vorliegenden Zusammenhang nichts ableiten. Doch mag diese Frage letztlich offenbleiben. Jedenfalls begnügt sich die Steuerrekurskommission II darauf, zu prüfen, ob die Steuerhoheit in der infrage stehenden Steuerperiode (allein) dem Kanton Zürich zusteht oder nicht.

5. a) Die Pflichtige hat den statutarischen Sitz am 2. August 2005 von C nach D verlegt. Gestützt auf diesen Umstand hat die hiesige unbeschränkte Steuerpflicht geendet, es sei denn, die Sitzverlegung erweise sich als rein formell, ohne dass auch die tatsächliche Verwaltung sich vom Kanton Zürich nach K wegverschoben habe.

b) Das kantonale Steueramt hat einlässlich dargetan, dass nicht erstellt sei, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen ab 2. August 2005 in D abgewickelt habe. Trotz Aufforderung habe es diese versäumt, den entsprechenden Nachweis zu erbringen. Dem widerspricht die Pflichtige; sie hält dafür, die Sitzverlegung sei nicht nur rein formell; vielmehr habe diese einen realen Hintergrund, indem am neuen Sitz

die steuerlich relevanten geschäftsleitenden Aktivitäten entfaltet werden. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu klären.

c) Die Pflichtige beschäftigte in der Steuerperiode 2005/06 einzig E als Geschäftsführer und seine Ehefrau als administrative Mitarbeiterin. Sie erbringt ihre Dienstleistungen nach eigener Darstellung in erster Linie für die I. Diese führt Charterflüge für wohlhabende Personen und Regierungsmitglieder durch. Aufgabe der Pflichtigen ist es, potenzielle Kunden für die I oder potenzielle Käufer für Flugzeuge zu vermitteln. Diese Kunden und Interessenten befinden sich vornehmlich im Ausland. Die Kontakte finden, wenn nicht ausnahmslos, so doch überwiegend jeweils dort statt. Deshalb hat sich E 2005/06 mehrheitlich im Ausland aufgehalten, so namentlich in Russland, Indien, im nahen Osten und in den USA. Die Geschäftstätigkeit spielt sich mithin zur Hauptsache im Ausland ab.

d) Bis zur Sitzverlegung hat die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen im Kanton Zürich stattgefunden. Anhaltspunkte sprechen dafür, dass sich insofern die Verhältnisse mit der Sitzverlegung nicht geändert haben. So hat die Pflichtige sowohl den steuerbaren Reingewinn als auch das steuerbare Kapital in der Steuererklärung 2005/06 als vollumfänglich in Zürich steuerbar deklariert. Sodann gaben ihre beiden einzigen Mitarbeitenden in der Steuerklärung 2005, 2006 und 2007 weiterhin C als ihren Arbeitsort an, E daneben allerdings auch noch G und D. Andere Arbeitgeber wiesen sie mit Ausnahme der I, in welcher E als Verwaltungsrat fungierte, nicht aus.

6. Unter diesen Umständen hatte das kantonale Steueramt allen Grund, davon auszugehen, materiell habe sich auf der Stufe der Verwaltung bezüglich der Örtlichkeit mit dem Sitzwechsel nichts oder jedenfalls nichts Wesentliches geändert. Es hat die Pflichtige darum verständlicherweise und zu Recht angehalten, die konkreten Verhältnisse in D darzulegen und aufzuzeigen, dass sie die tatsächliche Verwaltung ab August 2005 dort abgewickelt habe. Als Ergebnis dieser Abklärungen ergibt sich folgendes Bild:

a) In D verfügte die Pflichtige über keine eigenen Büroräumlichkeiten. Sie hat, soweit erkennbar, mit der L, ... , in D, am 15. Juni 2005 einen Mietvertrag abgeschlossen. Demnach stellte diese der Pflichtigen im Erdgeschoss des Gebäudes ... , in D, einen Büroraum, ausgestattet mit einem Arbeitstisch samt Bürostuhl, einem Sitzungs-

tisch mit vier Stühlen, einem Schrank, Beleuchtung, einem Telefon (1 Nummer) sowie einem Internetanschluss zur Verfügung, daneben anscheinend auch noch einen Parkplatz. Zudem war die Pflichtige berechtigt, das Sitzungszimmer der Vermieterin nach Absprache mit ihr zu benutzen. Als Mietzins einschliesslich Entgelt für Strom/Wasser, Büroreinigung, Internetanschluss und Telefonkosten waren laut Vertrag Fr. 1'500.- (ohne MWSt) pro Monat vereinbart. Eingeschlossen war sodann die Abgeltung der Gewährleistung des Telefondienstes der Vermieterin für die Pflichtige. Der Beginn des Mietverhältnisses war im Vertrag nicht ausdrücklich genannt; anscheinend sollte es ab sofort bestehen, möglicherweise auch erst ab einem späteren Datum. Denkbar ist nämlich, dass der Mietbeginn auf August 2005 fallen sollte, wie aus dem Umstand zu schliessen ist, dass die Sitzverlegung auf Anfang August vorgesehen war und eine frühere Belastung buchhalterisch nicht erfolgt ist. Die fehlende Angabe des Beginns ist merkwürdig und unüblich, zumal der Vertragsabschluss unter Geschäftsleuten erfolgt ist. Obgleich der Zins laut Vereinbarung monatlich im Voraus zu bezahlen war, hat die Pflichtige im Geschäftsjahr 2005/06 überhaupt keine Entschädigung geleistet. Nicht nur steht diese Tatsache in offensichtlichem Widerspruch zur schriftlichen Abmachung; auch vermag die Pflichtige dafür keine überzeugende Begründung vorzubringen. Die naheliegende Erklärung liegt darin, dass der Mietvertrag nur vorgeschoben war. Die Vermieterin ist ein Treuhandunternehmen mit dem primären Zweck, Beratungen und Dienstleistungen im treuhänderischen Bereich zu leisten. Sie preist sich als kompetente Partnerin in Steueroptimierungsfragen an und weist auf ihrer Web-Seite auf die günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen im Kanton K hin. Zum Geschäftsmodell solcher Treuhandfirmen gehört mitunter die Zurverfügungstellung von blossen Briefkästen (Scheindomizilen) für anderswo tätige Gesellschaften.

Dass die Pflichtige diese Räumlichkeit im Geschäftsjahr 2005/06 benutzt hat, ist nicht erstellt. Es fehlt allein schon an detaillierten Angaben. Einzige Aktivität, welche an der ... konkret abgewickelt worden sein soll und für welche ein Beleg vorliegt, ist die Generalversammlung vom 15. Dezember 2006. Angesichts dessen, dass nebst dem Alleinaktionär, Verwaltungsrat und Geschäftsführer E nur M, Mitarbeiter der Revisionsstelle ... in G, als Protokollführer anwesend war, mag es ohnehin erstaunen, dass dieses Ereignis, welches offenkundig nur von kurzer Dauer gewesen sein kann, in D stattgefunden haben soll. Wie es sich damit tatsächlich verhalten hat, mag indes offenbleiben, lag dieser Termin doch ausserhalb des streitbetroffenen Zeitraums und ist der Umstand darum ohnehin unbeachtlich. Eine andere Benutzung des Büros an

der ... durch die Pflichtige, zu welchen Zwecken auch immer, wird nicht einmal substantiiert behauptet; geschweige denn findet sich ein entsprechender Nachweis.

b) Wie die Pflichtige selber zugesteht, war sie auf die Infrastruktur in D faktisch gar nicht angewiesen. Sie führte in der Einspracheschrift sogar aus, sie habe "am Sitz in D keine wesentliche Infrastruktur" (S. 6). Im Grund stand diese ihr höchstens zur Verfügung, wurde indes nicht beansprucht. Denn ihre wesentlichen Geschäftsaktivitäten, somit auch jene Es, würden, so die Pflichtige, im Ausland entfaltet; daher würden die wichtigen operativen Entscheide dort gefällt. Die Kundentreffen fänden grossmehrheitlich im Ausland statt. Zusammenkünfte mit den Kunden – sehr wohlhabenden Personen und Regierungsmitgliedern – seien ebenfalls in der Schweiz erfolgt, jedoch nicht in der Privatwohnung des Alleinaktionärs. Abgesehen davon, dass das im Erdgeschoss der ... in D gemietete Büro auf Grund des Mietvertrags keinen gehobenen Eindruck macht und wohl kaum der geeignete Ort ist, um die auserlesene Kundschaft zu bedienen, macht die Pflichtige geltend, falls Kundenkontakte ausnahmsweise in der Schweiz stattgefunden hätten, habe ihr Geschäftsführer mit den Kontaktpersonen "Zürcher Szenenlokale" aufgesucht. Ein Bezug zu D ist somit nicht vorhanden. Telefonische Gespräche sind nach Angaben der Pflichtigen ausschliesslich mittels "Mobile" erfolgt; auch aus dieser Sicht war die Telefonverbindung in D, soweit überhaupt vorhanden, unnötig und gleichsam tot.

c) Die Pflichtige erbringt, wie erwähnt, vornehmlich Dienstleistungen zugunsten der I und erwirtschaftet "insbesondere den Umsatz" mit ihr. Insofern bestehen bzw. bestanden – nebst der finanziellen Verwebung (die Pflichtige hält 45% der Aktien der I) – enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen beiden. Sodann waren die Gesellschaften auch personell verflochten: E war vom 29. Juli 2005 bis 21. Mai 2007 sowie vom 26. Februar 2008 bis 12. März 2009 Verwaltungsratspräsident bzw. Verwaltungsrat der I mit Einzelunterschriftsberechtigung, danach bis 29. März 2010 deren Verwaltungsrat mit Kollektivunterschrift (zu zweien). Deren Sitz befand sich bis Mai 2009 in G, wo sie zunächst an der ..., danach an der ... und schliesslich an der ... und damit an bevorzugten Bürolagen in G domizilierte. Unter solchen Umständen lag es nahe, dass die Geschäfte der Pflichtigen tatsächlich von hier und nicht vom Privatdomizil Es aus geleitet worden sind. Es mag ohne Weiteres zutreffen, dass die Geschäftsaktivitäten der Pflichtigen sich weitgehend im Ausland und dort verstreut auf diversen Kontinenten und Lokalitäten abgewickelt haben; dabei handelt es sich gleichsam um das Tagesgeschäft. Indes braucht sie naturgemäss einen zentralen Platz, wo ihre tatsächliche Ver-

waltung erfolgt. Dieser befand sich im Geschäftsjahr 2005/06 mit Bestimmtheit weder im Ausland noch in D. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Fäden auf oberster Geschäftsebene in G und auf jeden Fall im Kanton zusammengelaufen sind. Der zentrale Stützpunkt befand sich eben hier. Die massgeblichen Entscheide zur Ausrichtung und Führung des Geschäfts müssen hier getroffen worden sein, wenn nicht ausschliesslich, so doch mehrheitlich. Mithin befand sich ihr Mittelpunkt hier. Die enge Verflechtung beider Gesellschaften zeigt sich im Übrigen auch darin, dass die gesamten (Handy-)Telefonkosten der Pflichtigen direkt von der I bezahlt worden sind, ungeachtet dessen, ob sie im Zusammenhang mit ihr angefallen sind oder nicht. Von einer sauberen Trennung der Geschäfte kann keine Rede sein; sonst hätte es auf der Hand gelegen, die Kosten insofern – und nur insofern – weiterzubelasten, als sie Aktivitäten betroffen haben, welche im Zusammenhang mit der I standen und deren Interessen berührten.

Die Pflichtige verkennt die Lage, wenn sie meint, massgeblich sei der Kundenkontakt. Entscheidend ist vielmehr, wo die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen werden und wo die operative Betriebsführung stattfindet. Unwesentlich ist der Ort, wo die administrativen Arbeiten entfaltet werden und wo die jährliche Generalversammlung abgehalten wird. Bei einer Einmanngesellschaft wie hier von Verwaltungsratssitzungen zu sprechen, wäre weltfremd. Verständlicherweise macht die Pflichtige auch gar nicht geltend, es habe sich bei ihr anders verhalten; im Gegenteil gibt sie an, solche Sitzungen hätten nicht stattgefunden. Richtig ist, dass es insofern unbeachtlich ist, wo O ihre Administrativarbeiten und Hilfsfunktionen für die Pflichtige vor- bzw. wahrgenommen hat. Immerhin sei erwähnt, dass die Mitarbeiterin in ihrer Steuererklärung angeben hat, ihr Arbeitsort habe sich 2005 und 2006 in G befunden; sodann hat die Pflichtige selber ausgeführt, Frau O habe sie im Mandat der I an deren Sitz in G unterstützt. In diesem Licht sind die Ausführungen der Pflichtigen wenig glaubhaft, wonach sich deren Arbeitsplatz seit dem Sitzwechsel nicht (mehr) im Kanton Zürich befunden habe. Ohnehin ist nicht erstellt, ob und allenfalls in welchem Umfang O tatsächlich für die Pflichtige gearbeitet hat. Doch mag das in diesem Zusammenhang offenbleiben. Zwar hält die Pflichtige dafür, eigentlich wäre unter den konkreten Umständen auf eine tatsächliche Verwaltung im Ausland zu schliessen; wo genau sich dieser Ort der Konzentration der geschäftlichen Aktivitäten befunden haben soll, verschweigt sie indes geflissentlich, wohl mit der Gewissheit und in der Überzeugung, dass unter steuerlichen Aspekten dafür nur ein einziger Ort infrage kommen kann und ein solcher im Ausland, wo auch immer, nicht ernsthaft auszumachen wäre.

d) Keine Bedeutung kommt dem Umstand zu, dass E von der Sitzverlegung am 7. Oktober 2004 bis zum Ausscheiden am 9. Februar 2010 im Handelsregister eingetragener Direktor der P, D, gewesen ist. Diese Gesellschaft ist ebenso wie die Pflichtige (und die L) an der ... domiziliert und bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen im Transportbereich und beim Betrieb von Flugzeugen. Gemäss Internet-Eintrag soll sie über einen Business-Jet verfügt haben, welcher seit Juli 2006 bei der I im Einsatz stand. Allein schon der Umstand, dass E für seine angebliche Tätigkeit weder 2005 noch 2006 einen Lohn bezogen hat, spricht gegen ein Arbeitsverhältnis. Auch stand ihm – im Gegensatz zum einzigen Verwaltungsrat Q, – keine Einzelunterschrift zu. Die Anstellung erscheint in diesem Licht als künstlich und fingiert. Der besagte Q ist vorab einziges Mitglied der bereits erwähnten L und seit 12. März 2009 Mitglied des Verwaltungsrats der I. In diesem Sinn bestehen enge persönliche und berufliche Beziehungen zwischen beiden Personen. Im Gegensatz zur P hat die I E für die Ausübung des Verwaltungsratsmandats entschädigt.

e) Unbeachtlich ist letztlich, über welche Adresse sich der Bankverkehr der Pflichtigen abgewickelt hat. Denn eine solche bildet lediglich ein schwaches Indiz, weil insofern erfahrungsgemäss ein grosser Manipulationsspielraum besteht. Darum ist nicht entscheidend, dass in der Berichtsperiode ein Bankbeleg vom 25. Oktober 2005 auf die Adresse ... , D, lautet; offenbar soll damit dargetan werden, dass seither die Adresse des statutarischen Sitzes Verwendung gefunden hat. Ohnehin ist darauf hinzuweisen, dass im Bankverkehr noch am 1. Oktober 2005 die alte Adresse ... , C, galt.

f) Wenig überzeugend ist das für die Sitzverlegung nach D vorgetragene Argument, weil O im Juli 2005 ihr erstes Kind geboren habe, sei ein Weiterbetrieb des Geschäfts der Pflichtigen in deren Privatwohnung nicht mehr möglich gewesen; ein Wegzug nach D habe darum nahegelegen. Wie gesehen, ist ohnehin zweifelhaft, ob die Verwaltung und die administrativen Arbeiten bis dahin dort stattgefunden haben, auch wenn wenigstens E seinen Arbeitsort teilweise dort gesehen haben will. Auf jeden Fall leuchtet angesichts der engen Zusammenarbeit mit der I in keiner Weise ein, weshalb der Sitz in diesem Zusammenhang weg von C nach D verlegt worden sein soll. Auf der Hand liegt eben, dass die Tätigkeiten in noch stärkerem Mass nach G verschoben worden sind. Kein schlagendes Argument ist der Hinweis auf die (angeblich gute und rasche) Erreichbarkeit Ds mittels Auto von R aus, dem neuen Wohnort der Eheleute. Denn entscheidend sind einzig die konkreten tatsächlichen Verhältnisse. Es ist denn auch kein vernünftiger Grund erkennbar, weshalb E, der wegen überwiegen-

der Tätigkeit im fernen Ausland auf die Benutzung des Flugplatzes Kloten angewiesen war und dessen hiesige berufliche Aktivitäten in G stattgefunden haben, den erheblichen und zeitraubenden Umweg über D hätte in Kauf nehmen sollen.

g) Lange nach Ablauf der Rekursfrist hat die Pflichtige am 28. Juli 2010 weitere Belege eingereicht. Zwar hat sie solche, soweit es die Reisetätigkeit von E betrifft, in der Rekurschrift in Aussicht gestellt. Indes hat sie es unterlassen, den Sachverhalt, welchen sie mit den nachgereichten Unterlagen beweisen will, in der Rekurschrift hinreichend substantiiert darzutun. Die nachgereichte Bestätigung der I ihrerseits wurde damals nicht einmal angekündigt. Ob die nun vorgelegten Belege unter solchen Umständen überhaupt beachtlich sind, ist zweifelhaft; doch mag dies letztlich offenbleiben. Denn selbst wenn sie berücksichtigt würden, ergäbe sich kein anderes Bild. Es war nämlich schon aufgrund der bisherigen – beachtlichen und glaubhaften – Ausführungen klar, dass E sich 2005 sehr oft im Ausland aufgehalten und vor allem dort seiner beruflichen Tätigkeit nachgegangen ist. Ebenso war das Betätigungsfeld der I bereits aufgrund der bisherigen Darlegungen sowie des Handelsregisterauszugs hinreichend bekannt und wurde nie in Zweifel gezogen, dass deren Mitarbeitende im Bereich "Verkauf" sowie der Geschäftsleitung (notwendigerweise) eine rege Reisetätigkeit entfaltet haben. Zudem geht es vorliegend ohnehin nicht um die I, sondern um die Pflichtige und deren Beschäftigte. Beigefügt werden darf, dass im Übrigen nicht einsehbar ist, warum diese Belege erst jetzt (und nicht schon während der Rekursfrist) ins Recht gelegt worden sind.

Anzumerken ist sodann, dass sich die Pflichtige in der Eingabe vom 28. Juli 2010 nicht auf die Bekanntgabe der Rekursantwort bezieht, welche die Steuerrekurskommission II ihr mit Post vom 7. Juli 2010 zugestellt hat. Es geht mithin nicht um eine Stellungnahme dazu, welche unter Umständen beachtlich wäre (vgl. BGE 132 I 47; BGr, 12. Juli 2005, 1A.276/2004, www.bger.ch).

h) Somit muss es dabei sein Bewenden haben, dass in keiner Weise erstellt ist, dass 2005/06 der statutarische Sitz in D mehr als nur rein formell war und dass auch nur irgendeine geschäftsleitende Tätigkeit dort ausgeübt wurde. Insofern ist der unter den gegebenen Umständen der Pflichtigen obliegende Gegenbeweis der Ausübung der tatsächlichen Verwaltung in D klarerweise gescheitert.

i) Ist die Pflichtige in der Steuerperiode vom 1. August 2005 bis 31. Juli 2006 mithin ohne Unterbruch vollumfänglich im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig, stellt sich die Frage, ob sie hier allenfalls qua Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig sei, nicht.

7. Nach alledem ist der Rekurs abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten nach § 151 Abs. 1 StG der Pflichtigen aufzuerlegen und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 152. i.V.m. § 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]