

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 ST.2020.225

**Entscheid**

23. Februar 2021

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Ricardo Marino

In Sachen

**A AG,**  
Steuergemeinde B,  
vertreten durch C AG,

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**  
vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Dienstleistungen,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2018**

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Rekurrentin oder die Gesellschaft) wurde im Jahr 2015 mit Sitz in D [im Kanton Zürich] gegründet. Sie bezweckt im Wesentlichen das Erbringen von Dienstleistungen in den Bereichen [...]. Die Aktionäre der Gesellschaft waren per Ende 2017 E, F (beide mit je 37% der Aktien) und G (mit 26% der Aktien). Alle drei Aktionäre waren auch einzelzeichnungsberechtigte Mitglieder des Verwaltungsrates, wobei E als Präsident desselben amtete.

Der Wohnsitz von F in D diente der Gesellschaft ab Gründung als Sitz. Am [...] Februar 2018 liess die Gesellschaft ihren Sitz in den Kanton H (nachfolgend Zuzugskanton) verlegen. In diesem Zeitraum verliess F auch den Verwaltungsrat. Per Ende 2018 war er auch nicht mehr am Gesellschaftskapital beteiligt. Neu waren E zu 55.5% (nachfolgend Hauptaktionär) und G zu 44.5% (nachfolgend Minderheitsaktionär) beteiligt. Der Hauptaktionär hatte Wohnsitz im Kanton X. Der Minderheitsaktionär wohnte in B [im Kanton Zürich].

Im Nachgang an die Sitzverlegung reichte die Gesellschaft ihre Steuererklärung 2017 noch im Kanton Zürich und jene für 2018 dann im Zuzugskanton ein. Daraufhin führte das kantonale Steueramt eine Buchprüfung durch und nahm Abklärungen zum Ort der tatsächlichen Verwaltung vor. Mit E-Mail vom 23. April 2020 forderte das kantonale Steueramt die Rekurrentin auf, weitere Unterlagen einzureichen bzw. zu einigen Unklarheiten Stellung zu nehmen. Die Rekurrentin antwortete hierauf mit E-Mail vom 13. Mai 2020 und machte unter anderem Ausführungen zu den Hintergründen der Sitzverlegung.

Mit Einschätzungsvorschlag vom 15. Mai 2020 schätzte das kantonale Steueramt den im Kanton Zürich steuerbaren Reingewinn auf Fr. 62'200.- und das im Kanton Zürich steuerbare Eigenkapital auf Fr. 46'000.-. Dabei nahm das Steueramt die Ausscheidung nach den Beteiligungsquoten der beiden verbleibenden Aktionäre vor. Der Sitzkanton H blieb bei der Steuerausscheidung unberücksichtigt.

In der Folge wechselte die Gesellschaft ihren Steuervertreter aus und zeigte dies mit Schreiben vom 10. Juni 2020 an. Ausserdem beantragte sie eine Fristerstre-

ckung für die Stellungnahme zum Einschätzungsvorschlag. Das kantonale Steueramt gewährte dies.

Mit Schreiben vom 17. Juli 2020 nahm die neue Steuervertreterin Stellung zum Einschätzungsvorschlag vom 15. Mai 2020 und machte geltend, dass die Einschätzung 2018 vom Zuzugskanton vorzunehmen sei, wobei eine pro-rata Ausscheidung bis zum Wegzug an den Kanton Zürich zu erfolgen habe.

Mit Einschätzungsentscheid vom 11. August 2020 schätzte das kantonale Steueramt die Gesellschaft wie im Einschätzungsvorschlag vom 15. Mai 2020 angekündigt ein.

B. Hiergegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 11. September 2020 Einsprache mit dem Antrag, dass die Sitzverlegung steuerrechtlich anzuerkennen sei. Ausserdem wurde beantragt, dass die Gesellschaft aus dem Steuerregister des Kantons Zürich zu löschen sei. Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 24. September 2020 abgewiesen.

C. Gegen den Einspracheentscheid erhob die Rekurrentin am 26. Oktober 2020 Rekurs, in welchem sie beantragte, das Verfahren sei zu sistieren und es sei zuerst ein Vorentscheid über die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu erlassen. Eventualiter sei das Verfahren zu sistieren und an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zur Feststellung des Veranlagungsortes zu überweisen. Subeventualiter wurden die Anträge aus der Einsprache erneuert. Ausserdem wurde eine Parteientschädigung beantragt.

Mit Rekursantwort vom 20. November 2020 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rekurses. Mit Eingabe vom 14. Dezember 2020 hielt die Rekurrentin an ihren Anträgen fest. Das kantonale Steueramt liess sich daraufhin nicht mehr vernehmen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Im Streit liegt die Frage, ob und in welchem Umfang die Steuerpflicht im Kanton Zürich nach der Sitzverlegung der Gesellschaft weiterbesteht. Ausserdem wirft die Rekurrentin mit ihren Anträgen diverse verfahrensrechtliche Fragen in diesem Zusammenhang auf. Nachfolgend sollen zuerst die verfahrensrechtlichen Anträge der Gesellschaft geprüft werden. Anschliessend wird auf die Steuerpflicht der Rekurrentin eingegangen.

2. a) Die Rekurrentin verlangt als Hauptantrag eine Sistierung des Verfahrens, bis über ihre Steuerpflicht im Rahmen eines Vorentscheids rechtskräftig entschieden wurde. Ein solcher Vorentscheid bzw. Steuerhoheitsentscheid ist vom kantonalen Steueramt im Einschätzungsverfahren zu erlassen, falls die steuerpflichtige Person ihre Steuerpflicht bestreitet. Bis der Vorentscheid rechtskräftig ist, ist mit dem Einschätzungsverfahren zuzuwarten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 3 N 94 StG; vgl. BGE 123 I 289; BGE 125 I 54 und viele weitere). Der Vorentscheid dient ganz allgemein der Klärung der Rechtslage, indem das Bestehen oder das Nichtbestehen von verwaltungsrechtlichen Rechten und Pflichten verbindlich festgestellt wird. Ein Anspruch auf Erlass einer solchen Feststellungsverfügung besteht, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges rechtliches oder tatsächliches Interesse nachweist, das nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz 889).

b) Das Recht auf einen Vorentscheid verwirkt indessen, wer sich zunächst auf das Einschätzungsverfahren einlässt und die Steuerhoheit entgegen Treu und Glauben erst später bestreitet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 95 StG; VGr, 24. August 2011, SB.2011.00015 E. 1.2, mit weiteren Hinweisen). Ebenso wenig kann ein Vorentscheid verlangt werden, wenn die Steuerhoheit bereits in einem früheren Entscheid durch das Bundesgericht rechtskräftig festgestellt wurde und der Sachverhalt noch immer derselbe ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 94 StG; BGE 123 I 289 = ASA 67, 91 = StE 1998 A 24.21 Nr. 11). Darüber hinaus ist der Anspruch auf einen Vorentscheid zu vereinen, wenn nur der Umfang, nicht aber der Bestand der Steuer-

pflcht umstritten ist (BGr, 18. September 2018, 2C\_799/2017, E. 4.1.2 ff.; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A., 2019, Einführung zu Art. 3 ff. N 13 mit weiteren Hinweisen).

c) Die Gesellschaft reichte ihre Steuererklärung 2018 beim Zuzugskanton ein und bestritt in der Folge konstant den zürcherischen Steuerhoheitsanspruch für die Zeitperiode nach der Sitzverlegung. Im Rekursverfahren verlangt sie nun auch explizit einen Vorentscheid zur Steuerhoheit des Kantons Zürich. Unbestritten ist jedoch das Zürcher Besteuerungsrecht für die Periode vom 1. Januar 2018 bis zur Sitzverlegung. Im interkantonalen Verhältnis sieht Art. 22 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) vor, dass eine juristische Person, welche während einer Steuerperiode ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung von einem Kanton in einen anderen Kanton verlegt, in den beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig ist (Abs. 1, Satz 1). Der Gewinn und das Kapital werden zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeschieden (Abs. 3). Dies bedeutet, dass sowohl der Wegzugs- als auch der Zuzugskanton die Steuerfaktoren für die gesamte Steuerperiode nach ihrer eigenen Veranlagungspraxis bestimmen dürfen, wobei der Gesamtgewinn und das steuerbare Kapital per Ende der Steuerperiode grundsätzlich pro rata temporis zwischen den beteiligten Kantonen aufzuteilen ist (Oesterhelt/Schreiber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 22 N 10 und 16 StHG). Folglich ergibt sich die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft im Kanton Zürich für die Steuerperiode 2018 bereits aus deren unbestrittener persönlicher Zugehörigkeit bis zur Sitzverlegung. Zu prüfen ist damit bloss noch der Umfang dieser Steuerpflicht bzw. die objektive Steuerpflicht der Gesellschaft. Demzufolge besteht auch kein Anspruch auf einen Vorentscheid (BGr, 18. September 2018, 2C\_799/2017, E. 4.1.5). Stattdessen ist der Umfang der Steuerpflicht im Rahmen des Einschätzungsverfahrens zu ermitteln.

3. Weiter macht die Gesellschaft geltend, die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) habe im vorliegenden Fall über die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu entscheiden. Dabei beruft sich die Rekurrentin auf Art. 108 Abs. 1 des Bundesgesetzes

über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) wonach der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer bei interkantonalen Kompetenzkonflikten von der ESTV zu bestimmen ist. Dabei verkennt die Rekurrentin, dass es hier nicht um die direkte Bundessteuer geht, weswegen von der ESTV auch keine verbindliche Beurteilung der kantonalen Besteuerungskompetenz verlangt werden kann (BGE 137 I 273, E. 3.3.2).

4. a) Zu prüfen bleibt, ob auch nach der Verlegung des Gesellschaftssitzes eine persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Kanton Zürich besteht. Bemerkenswert ist diesbezüglich, dass das kantonale Steueramt offenliess, ob es von einer persönlichen oder von einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausgeht. Die Frage, ob das Steueramt damit seine Begründungspflicht verletzt hat, muss im Licht der nachfolgenden Erwägungen nicht weiter thematisiert werden. Im Folgenden wird zuerst geprüft, ob eine persönliche Zugehörigkeit vorliegt. Eine allfällige wirtschaftliche Zugehörigkeit ist subsidiär zu klären.

b) Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Zürich steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Zürich befindet (§ 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Unter Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz zu verstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 5 StG). Dieser liegt im vorliegenden Fall seit der Sitzverlegung im Kanton H. Die Gesellschaft macht geltend, die persönliche Zugehörigkeit am Sitz sei durch das kantonale Steueramt zu respektieren. Zumal der Sitz nicht künstlich geschaffen sei, gehe er dem Ort der tatsächlichen Verwaltung vor. In seiner jüngeren Rechtsprechung stellte das Bundesgericht klar, wo die persönliche Zugehörigkeit interkantonal zu verorten ist, falls der Sitz und der Ort der tatsächlichen Verwaltung örtlich auseinanderfallen (BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017, E. 2.3.4 ff., auch zum Folgenden). Nach langjähriger bundesgerichtlicher Rechtsprechung befindet sich das Hauptsteuerdomizil grundsätzlich am Sitz der juristischen Person. Davon ist abzuweichen, wenn dem Sitz im 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 (BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; BGr, 22. Dezember 2009, 2C\_259/2009, E. 2.1; siehe für dieselbe Formulierung bereits BGE 45 I 190, E. 3; siehe auch BGE 55 I 84, E. 1; BGE 54 I 301, E. 2; BGE 50 I 100, E. 2). Daraus

schloss ein Teil der Lehre, dass der Sitz dem Ort der tatsächlichen Verwaltung vorgehe und von dieser Prioritätsregel nur abgewichen werde, falls dem Sitz bloss formelle Bedeutung zukomme und er als gleichsam künstlich geschaffen erscheine (vgl. BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017, E. 2.3.5, mit Hinweisen auf die entsprechenden Lehrmeinungen). In seinem Entscheid vom 1. Februar 2019 stellte das Bundesgericht nun klar, dass juristische Personen ihr Hauptsteuerdomizil dort haben sollen, wo der tatsächliche Mittelpunkt ihres Eigenlebens, also der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung liegt. Zwar geht der Gesetzgeber gemäss Art. 56 ZGB davon aus, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung und der Sitz zusammenfallen, jedoch kann diese Vermutung umgestossen werden, wenn der Ort der tatsächlichen Verwaltung an einem anderen Ort nachgewiesen wird (BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017, E. 2.3.6). Aus dem Gesagten ist zu schliessen, dass zwar ein Zusammenfallen des Sitzes und des Ortes der tatsächlichen Verwaltung vermutet wird, im Konfliktfall aber grundsätzlich der Ort der tatsächlichen Verwaltung massgebend ist.

aa) Zu prüfen bleibt somit, ob allenfalls eine persönliche Zugehörigkeit zum Kanton Zürich über den Ort der tatsächlichen Verwaltung gegeben ist. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012 und 2C\_1087/2012, E. 2.2, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 11 ff. StG). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 8. September 2003, 2A.560/2002, E. 5.2.2). Das Bundesgericht grenzt die Geschäftsleitung ab von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit Letztere sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. 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 (vgl. Übersicht in Heilingger/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, StR 2008, 742 ff.).

bb) Findet die Geschäftsleitung in diesem Sinn an verschiedenen Orten statt, so kommt es auf den Mittelpunkt dieser Tätigkeit an. Nicht entscheidend ist der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 4. Dezember 2003, 2A.321/2003, E. 3.1 = ASA 75, 294; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 8 N 14). Liegt die Geschäftsführung und Verwaltung einer Gesellschaft aber ausschliesslich in den Händen eines einzigen Aktionärs und Verwaltungsrats, kann auch sein Wohnsitz den Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeiten darstellen (Oesterheld/Schreiber, Art. 20 N 25 StHG; VGr, 16. März 2016, SB.2015.00144, E. 4.4 ff.).

cc) Es obliegt der Steuerbehörde, jene Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen folgt, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton befindet. Denn gemäss dem generellen Grundsatz über die Beweislastverteilung (Art. 8 ZGB) haben im Allgemeinen die Steuerbehörden die steuerbegründenden Tatsachen zu beweisen, mithin auch jene, welche die Steuerhoheit begründen. Die steuerpflichtige Person ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die massgebenden Umstände verpflichtet (§§ 133 ff. StG). Erscheint der vom Steueramt angenommene steuerrechtliche Sitz im Kanton als sehr wahrscheinlich, genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und liegt es alsdann an der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (VGr, 26. März 1991 = StE 1992 B 11.1 Nr. 11).

c) Die Gesellschaft verweist in ihrer Rekurschrift ebenfalls auf den in Erwägung 4b erwähnten Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Februar 2019 (2C\_627/2017), verkennt aber wohl dessen Bedeutung. So beschränkt sie sich in ihren Ausführungen darauf aufzuzeigen, weshalb der Sitz im Zuzugskanton nicht künstlich sei bzw. kein reines Briefkastendomizil darstelle. Im Weiteren macht sie geltend, die tatsächliche Verwaltung werde von den Verwaltungsräten dezentral wahrgenommen. Deswegen lasse sich kein Ort der tatsächlichen Verwaltung ermitteln und die Steuerhoheit müsse an den Sitzkanton zurückfallen.

aa) Diese Argumentation vermag zumindest dann nicht zu überzeugen, wenn – wie im vorliegenden Fall – aus der Faktenlage ersichtlich wird, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht am Sitz befindet. Wie die Gesellschaft selber ausführt, wurde die tatsächliche Verwaltung nicht im Zuzugskanton, sondern dezentral an verschiedenen Standorten wahrgenommen. Am Sitz im Kanton H wurde nach Angaben

der Rekurrentin bloss die Korrespondenz eingescannt und weitergeleitet. Ausserdem mietete sie dort einen einzelnen Arbeitsplatz in einem Gemeinschaftsbüro, welcher ihr nach eigenen Angaben für einen Tag und eine Person pro Monat zur Verfügung stand. Zwar wurden im Rekursverfahren unter dem Titel "Belege Teamsitzungen I" Dokumente eingereicht, welche Teamsitzungen im Zuzugskanton nachweisen sollen, jedoch handelt es sich dabei bloss um die quartalsweisen Rechnungen für den einzelnen im Kanton H gemieteten Arbeitsplatz. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft nicht im Zuzugskanton wahrgenommen wurde, wie dies im Übrigen auch die Gesellschaft selbst eingesteht. Folglich liegt der tatsächliche Mittelpunkt des Eigenlebens der Gesellschaft ausserhalb des Kantons H. Würde man unter diesen Umständen die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft an ihrem statutarischen Sitz verorten, würde man diesem gegenüber dem Ort der tatsächlichen Verwaltung einen Vorrang einräumen, für den es keine Grundlage gibt (vgl. BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017, E. 2.3 ff.).

bb) Weiter macht die Gesellschaft sinngemäss geltend, aufgrund ihrer dezentralen Verwaltung könne kein Ort der tatsächlichen Verwaltung nachgewiesen bzw. bestimmt werden. Damit wirft die Gesellschaft indirekt die Frage auf, ob es eine absolut bemessene Mindestqualität gibt, welche ein Ort der tatsächlichen Verwaltung erfüllen muss oder ob hierfür ein lediglich relativer Schwerpunkt der Geschäftsführungstätigkeit genügt. Mit dieser Frage hatte sich das Steuerrekursgericht erst vor kurzem in einem anderen Entscheid auseinandergesetzt (StRG, 15. Dezember 2020, DB.2019.96 / ST.2019.124, zur Publikation vorgesehen). Die im vorliegenden Fall relevanten Erwägungen zu dieser Frage werden nachfolgend wiederholt.

aaa) Mögliche Gründe für und gegen eine absolute Mindestqualität des Orts der tatsächlichen Geschäftsführung ergeben sich aus dem Vergleich mit den steuerrechtlichen Anforderungen an die Besteuerung einer Betriebsstätte. Die Schweizer Steuerrechtslehre wie auch die einschlägigen Gesetzesnormen unterscheiden bei der steuerlichen Zugehörigkeit zwischen der persönlichen und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Erstere begründet eine unbeschränkte Steuerpflicht. Im interkantonalen Steuerrecht wird auch vom Hauptsteuerdomizil gesprochen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 5 N 1 ff.; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 7. A., 2016, S. 70 f.). Liegt hingegen nur eine wirtschaftliche Zugehörigkeit vor, wird im interkantonalen Steuerrecht von einem

Nebensteuerdomizil oder einer Betriebsstätte gesprochen. Dabei handelt es sich um einen Ort, zu welchem eine steuerrechtlich erhebliche Beziehung besteht, die weniger eng ist als die Beziehung zum Hauptsteuerdomizil (Zweifel/Hunziker, § 5 N 6). Indessen stellt dabei nicht jede Präsenz einer juristischen Person auch eine Betriebsstätte dar. Eine Betriebsstätte im Kanton ist dann vorhanden, wenn sich hier ständige Anlagen oder Einrichtungen (Warenlager, Büros, Werkstätten, Verkaufsläden, Automaten etc.) befinden, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Betriebs vollzieht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 56 N 8 i.V.m. § 4 N 13 ff. StG, auch zum Folgenden).

bbb) Die qualitative Erheblichkeit verlangt, dass die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb bzw. zum betrieblichen Bereich gehört, auch wenn eine besondere Funktion ausgeübt wird, die nicht direkt zum Gewinn beiträgt (Daniel de Vries Reilingh, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 11 N 17; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 14b StG). Auch reine Hilfsfunktionen, welche die Tätigkeiten anderer Betriebsstätten unterstützen, können Betriebsstätten darstellen, sofern sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

ccc) Die quantitative Erheblichkeit will bloss untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten ausklammern und damit eine übermässige Aufsplitterung des Steuersubstrats vermeiden. Die quantitative Erheblichkeit muss aufgrund der Bedeutung der Betriebsstätte als solche beurteilt werden, d.h. absolut und nicht aufgrund des Grössenverhältnisses zum Gesamtunternehmen – d.h. relativ –, zu dem sie gehört (de Vries Reilingh, § 11 N 18; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 14b StG). Betriebliche Aktivitäten können auch dann eine Betriebsstätte begründen, wenn keine menschliche Arbeitskraft eingesetzt wird. Eine solche wird etwa dann angenommen, wenn die Tätigkeit des Unternehmens durch automatisch arbeitende Maschinen geleistet wird. Beispiele sind etwa Verkaufs- und Spielautomaten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 23 StG sowie de Vries Reilingh, § 11 N 19 mit Hinweis auf mehrere, allerdings vor mehr als 100 Jahren gefällte Bundesgerichtsentscheide). Folglich kann bei Betriebsstätten nicht auf eine relative quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit abgestellt werden, sondern es muss eine absolute quantitative Erheblichkeit gegeben sein. Verteilt sich also die Tätigkeit einer juristischen Person auf eine Vielzahl verschiedener Orte, kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass jeder dieser Orte eine Be-

triebsstätte darstellt. Bedenkt man, dass jede Betriebsstätte im interkantonalen wie auch internationalen Verhältnis den Veranlagungsaufwand erhöht, ist diese Regelung durchaus sinnvoll. Dies bedeutet aber auch, dass allenfalls gar keine Betriebsstätten bestehen, wenn die quantitative Erheblichkeit an keinem Ort gegeben ist. In diesem Fall würde das gesamte Steuersubstrat dem Ort der persönlichen Zugehörigkeit zustehen.

ddd) Indessen ist eine juristische Person bloss an einem Ort persönlich zugehörig. Hätte eine Person gar keine persönliche Zugehörigkeit, würde dieses Steuersubstrat keinem anderen Domizil zufallen. Die juristische Person wäre steuerlich an keinem Ort ansässig und würde auch an keinem Ort steuerpflichtig. Die Gesellschaft macht geltend, sie sei an ihrem statutarischen Sitz steuerpflichtig. Dem ist zwar insofern zuzustimmen, als das Steuersubstrat aufgrund der Anknüpfung am statutarischen Sitz nicht ins Leere fällt, jedoch würde das primäre Besteuerungsrecht einem Ort zukommen, von welchem aus die Gesellschaft unbestrittenermassen nicht verwaltet wird und auch sonst wohl nur untergeordnete Tätigkeiten (z.B. öffnen und einscannen der Post) ausgeführt werden. Unter diesen Umständen lässt es sich – wie bereits unter E. 4c/aa ausgeführt – nicht rechtfertigen, die persönliche Zugehörigkeit der Gesellschaft an deren statutarischem Sitz zu verorten. Eine absolute quantitative Erheblichkeit des Orts der tatsächlichen Verwaltung ist indessen auch nicht notwendig, um eine Zersplitterung des Steuersubstrats zu verhindern. Wird konsequent auf die relative quantitative Erheblichkeit abgestellt, gibt es nur einen Ort der tatsächlichen Verwaltung. Würde stattdessen auf eine absolute quantitative Erheblichkeit abgestellt, wäre zu verlangen, dass die Mehrheit der Geschäftsleitungsentscheide am vermeintlichen Ort der tatsächlichen Verwaltung gefällt wird. Ansonsten wären mehrere Orte der tatsächlichen Verwaltung möglich, was bereits steuersystematisch nicht sein kann (Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD 2017, Commentary on Article 4 N 24; Blumenstein/Locher, S. 54). Legt man aber die Hürde für die quantitative Erheblichkeit dermassen hoch an, könnte bereits eine Verteilung der Geschäftsführung auf drei verschiedene Standorte dazu führen, dass keiner dieser Orte die notwendige quantitative Erheblichkeit aufweist, um als Ort der tatsächlichen Verwaltung zu qualifizieren. Dies kann nicht im Sinne der gesetzlichen Regelung sein. Folglich muss für den Ort der tatsächlichen Verwaltung die relative quantitative Erheblichkeit der dort ausgeübten Tätigkeiten genügen.

d) Damit ist noch nichts dazu gesagt, ob sich der relative Schwerpunkt der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich befindet. Hierfür ist, wie bereits unter Erwägung 4b/aa ausgeführt, massgebend wo die Geschäftsleitung wahrgenommen wird. Nach Angaben der Gesellschaft wird die Geschäftsleitung durch die Partner besorgt, welche auch im Verwaltungsrat Einsitz nehmen. Weiter macht die Rekurrentin geltend, die internen Meetings fänden an den jeweiligen Projektstandorten statt, soweit diese überhaupt physisch durchgeführt würden. Wo sich diese Projektstandorte befinden und welche Partner sich für wie lange an diesen aufhielten, wurde vom kantonalen Steueramt bisher nicht ermittelt. Stattdessen begründet es die steuerliche Zugehörigkeit der Gesellschaft damit, dass der Sitz im Zuzugskanton einen bloss formellen Charakter hat. Daraus leitete das kantonale Steueramt ab, dass der steuerrechtliche Sitz der Gesellschaft an den beiden Wohnsitzen der Partner liege. Dies begründete es mit der personenbezogenen Fallkonstellation. Bedenkt man aber, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt der ökonomischen Existenz der Gesellschaft befindet, spricht dies gegen die parallele Existenz zweier Orte der tatsächlichen Verwaltung (Zweifel/Hunziker, § 8 N 9, mit Hinweisen). Folglich kann dieser nicht gleichzeitig an beiden Wohnsitzen der Partner liegen, sondern höchstens an einem. Für das Vorhandensein des Hauptsteuerdomizils am Wohnort des einen Partners in B [im Kanton Zürich] ist das kantonale Steueramt beweisbelastet.

e) Wie zuvor unter Erwägung 4b/cc ausgeführt, gilt der Hauptbeweis für den steuerrechtlichen Sitz im Kanton Zürich als erbracht, falls dieser als sehr wahrscheinlich erscheint. Alsdann liegt es an der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (VGr, 26. März 1991 = StE 1992 B 11.1 Nr. 11). Im vorliegenden Fall gelingt es dem kantonalen Steueramt aber nicht, den steuerrechtlichen Sitz im Kanton Zürich als sehr wahrscheinlich erscheinen zu lassen. Einerseits fanden die Geschäftsaktivitäten und internen Meetings der Gesellschaft nach deren Angaben primär an den Projektstandorten statt, wobei das Schwergewicht dieser Projektstandorte im Kanton Y liegen soll. Diese Angaben hat das kantonale Steueramt weder überprüft noch bestritten. Dabei verkennt es, dass es durchaus möglich ist, dass die Geschäftsleitung durch die Partner an ihren jeweiligen Arbeitsorten besorgt wird. Sollten diese Arbeitsorte in der Steuerperiode 2018 tatsächlich primär im Kanton Y gewesen sein, wäre der steuerliche Sitz wohl eher dort zu verorten. Auch nach der Argumentation des Steueramts, welches auf die Wohnorte der Aktionäre abstellt, wäre der Schwerpunkt wohl am Wohnort des Mehrheitsaktionärs zu finden. Dieser ist sowohl Verwaltungsratspräsident als auch

der einzige noch beteiligte Gründer der Gesellschaft. Sein Wohnsitz befindet sich aber nicht im Kanton Zürich, sondern im Kanton X. Somit wurde der Hauptbeweis der persönlichen Zugehörigkeit im Kanton Zürich durch das kantonale Steueramt nicht erbracht. Folglich hat die Rekurrentin den Gegenbeweis gar nicht anzutreten.

5. Zu prüfen bleibt, ob eine wirtschaftliche Zugehörigkeit im Kanton Zürich gegeben ist. Wie bereits in den vorherigen Erwägungen ausgeführt, unterscheiden sich die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte von jenen für den Ort der tatsächlichen Verwaltung insbesondere durch das Erfordernis der absoluten quantitativen Erheblichkeit (E. 4c/bb/ccc). Es ist zwar denkbar, dass eine solche Betriebsstätte im vorliegenden Fall gegeben ist, jedoch wären hierfür weitere Untersuchungen notwendig. Jedenfalls ist kaum zu erwarten, dass der Betriebsstättengewinn mit der Beteiligungsquote des Minderheitsaktionärs übereinstimmt. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das kantonale Steueramt weitere Untersuchungshandlungen hätte vornehmen müssen und nicht einfach ohne Weiteres eine Ausscheidung nach den Beteiligungsverhältnissen der beiden Aktionäre hätte vornehmen dürfen.

6. a) Damit ist noch nichts dazu gesagt, wie dieser Untersuchungsmangel zu beheben ist. Dem Steuerrekursgericht stehen dieselben Befugnisse zu wie den Steuerbehörden im Einschätzungsverfahren (§ 148 Abs. 3 StG). Es hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen. Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch keine materielle Entscheidung getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug in unzulässiger Weise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N 29 ff. StG).

b) Den vorliegenden Verfahrensmangel erachtet das Steuerrekursgericht als schwer. Das kantonale Steueramt hat es unterlassen, die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft im Kanton Zürich oder den Ort von deren tatsächlichen Verwaltung zu ermit-

teln. Würde dies nun durch das Steuerrekursgericht nachgeholt, ergäbe sich erst vor der Rechtsmittelinstanz, ob eine persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit geltend gemacht wird. Auch die für den vorliegenden Fall zentralen Sachverhaltselemente würden erst im Rekursverfahren festgestellt, wodurch die Rekurrentin keine weitere Rechtsmittelinstanz mit voller Kognition anrufen könnte. Dadurch, dass das kantonale Steueramt offen liess, ob in B [im Kanton Zürich] das Haupt- oder ein Nebensteuerdomizil vorliegen soll, entsteht auch der Eindruck, dass die Voraussetzungen hierfür gar nicht geprüft wurden, sondern der Einfachheit halber auf den Wohnsitz eines der Aktionäre abgestellt wurde. Dabei ist es Aufgabe des kantonalen Steueramts, selbst bei komplexen Sachverhalten die erforderlichen Untersuchungen umfassend und korrekt vorzunehmen (§ 138 Abs. 1 StG). Es muss deshalb in der Lage sein, auch bei interkantonal tätigen Unternehmen bereits auf der Stufe der Veranlagung deren Haupt- und Nebensteuerdomizile zu ermitteln. Die vom Steuerrekursgericht vorzunehmende unbeschränkte gerichtliche Überprüfung bedeutet nicht, dass es unter dem Titel "Heilung des Verfahrensmangels" jeweils in Fällen mit besonderem Untersuchungsaufwand anstelle des kantonalen Steueramts die Sachverhaltsabklärung zu übernehmen hätte. Eine solche Auffassung der Funktion des Steuerrekursgerichts ist mit dessen Stellung als unabhängiges Gericht unvereinbar (§ 116 Abs. 1 StG).

c) Aufgrund der genannten Verfahrensmängel ist deshalb die Sache an die Vorinstanz zur weiteren Untersuchung und Neuurteilung zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG).

7. a) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Ausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder Eventualantrag gestellt wurde. Entscheidend ist in diesen Fällen, ob die infolge der Rückweisung vorzunehmende Neuurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Antrags führen kann. Trifft dies zu, gilt die beschwerde- bzw. rekursführende Partei mit Blick auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen als obsiegend (BGr, 28. April 2014, 2C\_845/2013 + 2C\_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Im vorliegenden Fall ist eine vollständige Gutheissung noch möglich, sofern sich weder das Haupt- noch ein Nebensteuerdomizil im Kanton Zürich befindet. Bei diesem offenen Ausgang sind die Kosten der Beschwerde-

gegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen. Ferner ist der Pflichten für das Beschwerde- und Rekursverfahren eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959, VRG).

b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 24. September 2020 wird aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. [...]