



## Entscheid

13. September 2022

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuer-  
richter Christian Griesser und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

**A GmbH,**

vertreten durch B AG,

**Rekurrentin,**

gegen

**Kanton Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Steuerhoheit (ab 1.1.2014)**

hat sich ergeben:

A. C (nachfolgend C) wohnt mit seiner Ehefrau und zwei Kindern (Jahrgang 2009 und 2013) an der ...strasse 25 in D/ZH in einem Einfamilienhaus (117 m<sup>2</sup> Wohnfläche). Seit ihrer Gründung im ... 2010 ist er einziger Mitarbeiter, Gesellschafter und Geschäftsführer der A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) mit statutarischem Sitz in E/ZG. Die Firma bezweckt die Erbringung von Unternehmensberatungsdienstleistungen aller Art. Die Domiziladresse befand sich gemäss Handelsregistereintrag zunächst (bis zum ... 2016) in E an der c/o-Adresse bei der F AG, ...strasse 17, und danach an der ...strasse 53.

Mit Auflage vom 13. Februar 2019 teilte das kantonale Steueramt der Pflichtigen mit, dass sie deren unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich als wahrscheinlich erachte und forderte sie auf, verschiedene Unterlagen einzureichen (u.a. Bilanzen, Erfolgsrechnungen sowie die Kontoblätter für die Jahre 2014 bis 2017 für die Buchhaltungskonten ... [Mietaufwand], ... [Reise- und Repräsentationsspesen], ... [Verwaltungs- und Informatikaufwand], ... [ausserordentlicher Aufwand] sowie ... [übriger Personalaufwand]). Daneben sollte die Pflichtige verschiedene Fragen beantworten, etwa zu den Mietverhältnissen und zur Infrastruktur in E, zu den Wohnverhältnissen im Eigenheim von C und seiner Familie in D, zum Ort, wo Arbeiten erledigt und Kunden empfangen wurden, und zum Kundenstamm. Mit Eingaben vom 9. und 11. April 2019 beantwortete die Pflichtige die Auflage.

Das kantonale Steueramt mahnte daraufhin ihre ursprüngliche Auflage am 3. Mai 2019. Mit Schreiben der Pflichtigen vom 15. August 2019 gingen keine weiteren Unterlagen beim kantonalen Steueramt ein. Sie beantwortete auch die ihr gestellten Fragen nicht, sondern beantragte die Durchführung einer Besprechung. Diese fand am 8. November 2019 statt, unter Anwesenheit des Steuerkommissärs und dessen Teamleiters. Erschienen war C in Begleitung seines Vertreters.

Das kantonale Steueramt fällte in der Folge am 13. November 2019 einen Vorentscheid betreffend die Beanspruchung der Steuerhoheit über die Pflichtige ab 1. Januar 2014. Die Steuerbehörde erwog, aufgrund der vorhandenen Unterlagen sei davon auszugehen, dass die Geschäfte der Pflichtigen mangels Personal und geeigne-

ten Büroräumlichkeiten in E am Wohnsitz von C in D geführt würden. Die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen befinde sich deshalb im Kanton Zürich.

B. Die Pflichtige erhob gegen den Entscheid am 13. Dezember 2019 Einsprache, in welcher sie die ersatzlose Aufhebung des Vorentscheids beantragte. Mit Auflage vom 21. Januar 2020 verlangte das kantonale Steueramt von der Pflichtigen die Einreichung weiterer Unterlagen. Die Pflichtige beantwortete die Verfügung am 29. Februar 2020. Mit Entscheid vom 4. Dezember 2020 wies die Steuerbehörde die Einsprache ab.

C. Gegen den Einspracheentscheid liess die Pflichtige am 8. Januar 2021 Rekurs erheben mit dem Antrag, es sei der Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass der Kanton Zürich sein Besteuerungsrecht verwirkt habe. Eventualiter sei festzustellen, dass die Pflichtige im Kanton Zürich nicht steuerpflichtig sei; dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons.

Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 12. Februar 2021 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Vorab ist festzuhalten, dass dem Hauptbegehren der Pflichtigen um Feststellung der Verwirkung des Besteuerungsrechts des Kantons Zürich von vornherein kein Erfolg beschieden ist, da die Einrede der Verwirkung gemäss langjähriger Rechtsprechung des Bundesgerichts nur durch den anderen Kanton, nicht aber durch die steuerpflichtige Person geltend gemacht werden kann (BGE 137 I 273 E. 3.3.4).

b) Ebenso lässt sich aus dem Umstand, dass der Kanton Zürich zunächst nur die Steuerhoheit inbezug auf die Staats- und Gemeindesteuern beansprucht hat, nichts zugunsten der Pflichtigen ableiten. Die Entscheidung betreffend Zuständigkeit zur Veranlagung der direkten Bundessteuer ist von einem Kanton keineswegs vor bzw. mit der

Entscheidung betreffend Hauptsteuerdomizil bei den Staats- und Gemeindesteuern zu treffen (StRG, 16. April 2021, 1 ST.2020.191). Im Gegenteil: solange nicht ein Kanton die Steuerhoheit aufgrund des Vorbringens der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person auf seinem Hoheitsgebiet (bei formellem Sitz in einem anderen Kanton) für sich beansprucht, kann es noch gar nicht zum Streit betreffend Kompetenz zur Veranlagung der direkten Bundessteuer kommen. Es ist häufig so, dass sich die Kantone betreffend Veranlagung der direkten Bundessteuer erst nach abgeschlossenem kantonalem Verfahren einigen. Inbezug auf die vorliegende Streitsache bedeutet dies, dass der Kanton Zürich die Kompetenz zur Veranlagung der direkten Bundessteuer erst überhaupt für sich in Anspruch nehmen wird, wenn (aus seiner Sicht) feststeht, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen im Kanton Zürich liegt, was er im vorliegenden Verfahren gerade geklärt haben will. Mithin ist das Vorgehen des kantonalen Steueramts nicht zu beanstanden.

2. a) Juristische Personen sind nach Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) einem Kanton gegenüber persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet dieses Kantons befindet.

b) Als Sitz der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gilt nach Zivilrecht der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 776 Ziff. 1 OR i.V.m. Art. 56 ZGB). 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 (vgl. anstelle vieler BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1).

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts am Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mit-

telpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat (BGr, 11. November 2016, 2C\_483/2016, E. 3; BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, E. 2.2 = StE B 11.1 Nr. 24, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Oesterhelt/Schreiber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 50 N 18 DBG). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Mindestens im Resultat gilt noch immer der in BGE 45 I 190 E. 4 aufgestellte Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person, ähnlich wie bei natürlichen Personen, am tatsächlichen Mittelpunkt ihres Eigenlebens liegt (BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017, E. 2.3.6 = StE 2019 B 71.31 Nr. 4).

Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der blossen 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. Der Ort der administrativen Verwaltung bzw. der bloss untergeordneten Geschäftstätigkeit vermag keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung zu begründen. So sind insbesondere Schreib- und Buchhaltungsarbeiten nicht geeignet, eine unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung auszulösen (Oesterhelt/Schreiber, Art. 50 N 20 DBG). 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 (BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017, E. 2.2).

Ausgeschlossen ist, dass die Tätigkeit von im Auftrag handelnden Personen der auftraggebenden Gesellschaft zuzuordnen ist, denn es fehlt dabei von vornherein am notwendigen Unterordnungsverhältnis. In konstanter Rechtsprechung hält das Bundesgericht in etwas abgeschwächter Form richtigerweise dafür, dass eine Ausübung der tatsächlichen Verwaltung im Auftragsverhältnis "kaum denkbar" sei (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1; ebenso VGr, 19. April 2017, SB.2017.00005, E. 2.1).

Der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre ist nicht entscheidend, es sei denn, die Geschäftsleitung konzentriert sich bei einer Person, die ihre Tätigkeit an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (BGr, 30. Januar 2019, 2C\_549/2018, E. 2.2 = ZStP 2019 124; BGr, 7. Septem-

ber 2018, 2C\_848/2017, E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 55 N 16 StG). Der Wohnsitz der die Gesellschaftsleitung innehabenden Person sollte aber nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden. Die Art und der Umfang der Geschäftsführungstätigkeit hängen vom Gesellschaftszweck ab. Der Wohnsitz des Gesellschafters kann z.B. dann ausschlaggebend sein, wenn die zentrale Geschäftstätigkeit im dezentralen Networking des ausschliesslich geschäftsführenden Aktionärs liegt (VGr, 16. März 2016, SB.2015.00144, E. 3.2 und zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 55 N 14 StG).

Wird die Geschäftsführungstätigkeit an verschiedenen Orten "mobil" wahrgenommen, während die Gesellschaft zur operativen Tätigkeit nicht über massgebliche feste Geschäftseinrichtungen und kein weiteres Personal verfügt, ist die tatsächliche Verwaltung der Firma mit grosser Wahrscheinlichkeit und mangels anderer geografisch schwerpunktmässiger Anknüpfungspunkte am Wohnsitz des Geschäftsführers, anzusiedeln (VGr, 16. März 2016, SB.2015.00144; StRG, 20. Mai 2022, 1 ST.2021.171; E. 4.4; Oesterhelt/Schreiber, Art. 50 N 21 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 55 StG; Heiling/Maute, StR 2008, 757, je mit Hinweisen). Dies ist gemäss Rechtsprechung mit Abstand der wichtigste und wahrscheinlichste Ort, an dem die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen. Die Rechtsprechung hat in einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Fällen, mit namentlich im IT-Sektor tätigen Gesellschaften, die hauptsächlich projektbasiert direkt beim Endkunden vor Ort tätig sind, gleich entschieden (vgl. z.B. BGr, 11. November 2016, 2C\_483/2016; StRG, 15. Dezember 2020, 2 DB.2019.96/2 ST.2019.124; STRG, 17. Juni 2020, 2 ST.2019.71, bestätigt mit VGr, 3. Februar 2021, SB.2020.00074; STRG, 29. Juli 2019, ST.2019.27 bestätigt mit VGr, 29. April 2020, SB.2019.00083).

c) Befinden sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person in unterschiedlichen Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zugehörigkeit der juristischen Person im Sinne von Art. 20 Abs. 1 StHG, ist der Konflikt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen. Diese Grundsätze sind der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV zu entnehmen.

Eine Gesamtschau der Rechtsprechung dazu zeigt, dass das Bundesgericht das Hauptsteuerdomizil seit BGE 45 I 190 im Konfliktfall nur dann dem Sitzkanton zuerkannte, wenn die juristische Person tatsächlich dort geleitet worden war bzw. nicht bewiesen war, dass die Aktivitäten im andern Kanton die Qualität der tatsächlichen Verwaltung erreicht hatten. War hingegen festgestellt worden, dass die tatsächliche Verwaltung im andern Kanton besorgt worden war, befand sich das Hauptsteuerdomizil immer dort (BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017 = StE 2019 B 71.31. Nr. 4, mit weiteren Hinweisen).

d) Für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes sprechen folgende Indizien:

- die Gesellschaft unterhält am statutarischen Sitz keine Büros oder sonstigen Einrichtungen und ist auch telefonisch nicht erreichbar;
- die Gesellschaft besitzt am Sitz keine wesentliche Infrastruktur;
- am statutarischen Sitz befinden sich weder Leitung noch Geschäftseinrichtungen (Büroräumlichkeiten, Personal usw.). Vielmehr stellt ein Beauftragter der juristischen Person seine Geschäftsadresse zur Verfügung, nimmt allenfalls die für diese bestimmte Post entgegen und leitet sie an die Gesellschaft weiter;
- Anfragen an die Gesellschaft am statutarischen Sitz werden von einem anderen Ort aus erledigt;
- die Sitzungen der Gesellschaftsorgane werden nicht am statutarischen Ort durchgeführt.

e) Beweispflichtig für den Ort der tatsächlichen Verwaltung im eigenen Kanton ist derjenige Kanton, welcher dies geltend macht. Er hat die Umstände darzutun und zu beweisen, aus welchen sich ergibt, dass der ausserkantonale Sitz einer juristischen Person nur formeller Art ist und die tatsächliche Verwaltung im betreffenden Kanton besorgt wird (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 8 N 20). Die Beweisführungslast liegt insofern beim entsprechenden Kanton. Erscheint aber der durch diesen Kanton geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen juristischen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen (BGr, 30. Januar 2019, 2C\_549/2018, E. 2.3). Die Behörde ist bei der Wahrheitsfindung auf die tatkräftige Mitwirkung der Steuerpflichtigen ange-

wiesen, welche die eigenen Lebensverhältnisse durch ihre Nähe zum Sachverhalt am besten kennen. Eine mangelhafte Mitwirkung der Steuerpflichtigen ist im Steuerhohheitsverfahren deshalb ohne Weiteres im Rahmen der Beweiswürdigung zu deren Ungunsten zu berücksichtigen (vgl. BGr, 28. Dezember 2021, 2C\_55/2021, E. 4.1.2; BGr, 8. Juni 2021, 2C\_212/2021, mit Hinweisen).

3. a) Die Steuerbehörde nahm die private Steuererklärung von C zum Anlass, die Verhältnisse rund um die Pflichtige näher unter die Lupe zu nehmen. C hatte in der Deklaration für die Steuerperiode 2017 Abonnementskosten des öffentlichen Verkehrs für die Zurücklegung des täglichen Arbeitswegs von der ...strasse 25 in D/ZH zum Arbeitsort an der ...strasse in E/ZG zum Abzug gebracht. Der Arbeitsweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln beträgt für beide Wege gemäss dem öffentlichen Fahrplan von Tür zu Tür mindestens drei Stunden. Dem Handelsregister und dem Wertschriftenverzeichnis war gleichzeitig zu entnehmen, dass C einziger Gesellschafter der Pflichtigen war. Nach einer ersten Aufforderung im Verfahren betreffend die Einschätzung von C und seiner Ehefrau reichten diese der Steuerbehörde u.a. Bilanz und Erfolgsrechnung der Pflichtigen für die Geschäftsjahre 2015 und 2016 sowie den Mietvertrag für die Geschäftsräume an der ...strasse 53 in E ab ... 2016 ein. Nach Studium der eingereichten Unterlagen stellte die Steuerbehörde schliesslich fest, dass C einziger Angestellter seiner eigenen Gesellschaft war. Nachdem der Zweck der Gesellschaft in der Erbringung von Beratungsdienstleistungen besteht, welche nicht zwingend in festen, ortsgebundenen Einrichtungen wie etwa Büros, Werkstätten, Fabriken, Verteillagern, Behandlungsräumen, Laboratorien o.Ä erbracht werden, war eine Untersuchung angezeigt, denn es war zu vermuten, dass der einzige Angestellte C auf seinem Weg zu den Kunden nicht jedes Mal den langen und beschwerlichen Umweg über E zu nehmen pflegte. Beratungsleistungen sind wie gesehen nicht ortsgebunden, d.h. es war durchaus denkbar, dass C gewisse Tätigkeiten zu Hause in den eigenen vier Wänden, auf Geschäftsreise, bei den Kunden vor Ort oder sonstwo erledigte. Ohne regelmässige Anwesenheit von Geschäftsführungsaufgaben wahrnehmendem Personal am statutarischen Sitz einer Gesellschaft stellt sich indessen automatisch die Frage, ob die Entscheidungen, die zur Führung und Leitung der Gesellschaft notwendig sind, tatsächlich jedes Mal oder zumindest überwiegend am statutarischen Sitz getroffen werden. Verhält es sich nicht so, so befindet sich der Ort der tatsächlichen Leitung der Gesellschaft jedenfalls anderswo, möglicherweise am Wohnort ihres einzigen Angestellten. Vorliegend war mit Blick auf die geschilderten Umstände die Eröffnung eines

Steuerhoheitsverfahrens betreffend die Pflichtige entgegen den Ausführungen der Pflichtigen in der Rekursschrift ohne Weiteres gerechtfertigt. Die Steuerbehörde informierte die Pflichtige mit eingeschriebener Sendung vom 13. Februar 2019 über die Eröffnung des Steuerhoheitsverfahrens. Die Pflichtige war qua gesetzlicher Vorschrift ab diesem Zeitpunkt gehalten, tatkräftig und umfassend am Verfahren mitzuwirken (§ 135 Abs. 1, 2 und 3 StG BGr, 23. Dezember 2021, 2C\_398/2021, E. 3.1.1 zur Publikation vorgesehen).

b) aa) aaa) Eine zentrale Rolle erfüllt als Beweismittel im Hoheitsverfahren einer juristischen Person die Buchhaltung; es handelt sich bei den Geschäftsbüchern (wozu die Kontoauszüge und sämtliche Belege zählen) um Urkunden, welchen eine erhöhte Beweiskraft zukommt. Vor allem Aufwandbelegen (insbesondere zu Reisen und übrigen Geschäftsspesen, Raumaufwand sowie Verwaltungskosten) sind jeweils sehr detaillierte Informationen zum gewöhnlichen Geschäftsgang und zu den Aufenthaltsorten der Mitarbeitenden zu entnehmen. Es ist vorauszusetzen, dass Buchhaltungsunterlagen für juristische Personen jederzeit greifbar sind und ohne Umschweife eingereicht werden können. Entsprechende Begehren der Steuerbehörden sind zumutbar, und es ist ihnen deshalb Folge zu leisten, ansonst anzunehmen ist, die Steuerpflichtigen seien ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen. Mit Auflage vom 13. Februar 2019 bzw. Mahnung vom 3. Mai 2019 verlangte die Steuerbehörde aus gutem Grund die vollständigen Kontoblätter für die Jahre 2014 bis 2017 zu den Konten Mietaufwand, Reise- und Repräsentationsspesen, Verwaltungs- und Informatikaufwand, ausserordentlicher Aufwand und übriger Personalaufwand. Zudem sollten Detailbelege beigelegt werden für alle Beträge, die Fr. 50.- überstiegen. Zusätzlich war die Pflichtige aufgefordert, die Texte der einzelnen Buchungen zu ergänzen, sofern sie für Dritte nicht verständlich waren.

bbb) Den Erfolgsrechnungen ist zu entnehmen, dass die Pflichtige in den Geschäftsjahren 2014 bis 2017 Reise- und Repräsentationsspesen von gerundet insgesamt Fr. 66'616.- (2014 Fr. 9'736.-; 2015 Fr. 11'091.-; 2016 Fr. 21'980.-; 2017 Fr. 23'809.-) und Verwaltungs- und Informatikkosten von insgesamt Fr. 32'005.- (2014 Fr. 10'971.-; 2015 Fr. 5'376.-; 2016 Fr. 4'469.-; 2017 Fr. 11'189.-) verbuchte. Ordnungsgemäss geführte Kontoblätter, auf denen jede einzelne Buchung mit aussagekräftigem Text verzeichnet war, wurden keine eingereicht. Die bei den Akten liegende Excel-Aufstellung der Pflichtigen erfüllt die Anforderungen an eine ordnungsgemäss

geführte Buchhaltung nicht. Insbesondere ist die dort vorgenommene monatliche Zusammenfassung der Reisekosten unzulässig, weiter fehlen Hinweise zum Ort der bezogenen Dienstleistung. Die Texte wurden auch nicht im Sinn der steueramtlichen Auflage ergänzt und erläutert.

Die Pflichtige hat zwar gewisse Belege eingereicht, die allerdings nicht nummeriert und in keiner Weise geordnet waren. Es war damit nicht überprüfbar, inwiefern und unter welchem Titel die jeweiligen Ausgaben schliesslich in die Buchhaltung einflossen. Für die Jahre 2014 bis 2016 liegt kein einziger Einzelbeleg betreffend Reise- und Repräsentationsspesen bei den Akten. Verwaltungskosten sind im Jahr 2014 ausgewiesen im Umfang von wenigen hundert Franken, wobei die Ausgaben einerseits durch Postquittungen einer Postfiliale in G bzw. H belegt sind. Vier weitere Ausgaben betreffen Besorgungen in einem Copycenter in D bzw. bei der Warenhauskette Manor in I/SG. Weiter wurden offenbar zwei Bestellungen von Nespresso-Kapseln sowie eine Buchbestellung im Jahr 2014 an die Wohnadresse von C geliefert. Für das Geschäftsjahr 2015 liegt eine Bestelleingangsbestätigung des Versandhauses Microspot vor für einen FITBIT Activity Tracker, ebenfalls mit Versand an die Wohnadresse von C. Der Sachverhalt für das Folgejahr 2016 liegt mangels Belegen bis auf eine Bestellung von Büromaterial an die Adresse von C im November in D komplett im Dunkeln.

Für 2017 liegen Einzelbelege zur Reisetätigkeit mit Angaben zum Abgangs- und Bestimmungsort nur gerade für vier Flüge vor (drei Mal Zürich-Graz retour, einmal Zürich-Wien retour). Sodann ist eine einzige Bahnreise ins Ausland belegt (D-Frankfurt retour am ... 2017). Im Inland reiste C offenbar einmal nach Locarno. Weiter sind vier ZVV-Einzelbillette aktenkundig. Die übrigen bei den Akten liegenden Spesenbelege für 2017 sind unvollständig und betreffen fast ausschliesslich (!) Anschaffungen bzw. Konsumationen in der Umgebung von D bzw. im Grossraum J. In der Innerschweiz tätigte C nur gerade eine einzige Ausgabe, nämlich am ... 2017 um ... Uhr an ein Wellness-Hotel im Kanton Nidwalden.

ccc) Zumindest zu den Mietverhältnissen sind aufgrund der vorhandenen Buchhaltungsunterlagen gewisse gesicherte Aussagen möglich. Im Jahr 2013 und 2014 betrug der Raumaufwand der Pflichtigen Fr. 2'210.- bzw. Fr. 1'544.-. Im Jahr 2015 erhöhte sich diese Position auf Fr. 3'944.-. In den beiden Folgejahren schlugen die Mietausgaben mit Fr. 7'089.- (2016) bzw. Fr. 13'908.- (2017) zu Buche. Die Pflichtige bezahlte bis Ende 2016 für ihre im Handelsregister eingetragene Domiziladresse

bei der Firma F AG an der ...strasse 17 in E Gebühren für die Unterhaltung eines reinen Rechtsdomizils in E (inkl. Postempfang und wöchentliche Weiterleitung) in Höhe von jährlich Fr. 1'490.-. In der Zeit vom ... 2015 bis Ende ... 2016 sind monatliche Zahlungen für die Benützung von Büroinfrastruktur der Firma K von jeweils monatlich Fr. 600.- im Raum Schweiz (L) belegt (M), wobei den Unterlagen nicht zu entnehmen ist, ob und in welchem Umfang bzw. an welchen rund 50 K-Standorten C die ihm zweifelsfrei auf Stunden- bzw. Tagesbasis zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten auch tatsächlich benützte. Ab ... 2016 stand der Pflichtigen schliesslich für einen monatlichen Mietzins von Fr. 990.- ein abschliessbarer Büroraum an der ...strasse 53 in E zur Verfügung (18 m<sup>2</sup>; vgl. Mietvertrag), wohin sie ihren statutarischen Sitz per ... 2016 verlegte. Den Rechnungen der N GmbH, ...strasse 53, E, ist zu entnehmen, dass neben der Büroreinigung immer wieder Post- bzw. DHL-Gebühren und Aufwendungen für Couverts anfielen.

Personal beschäftigte die Pflichtige in der hier interessierenden Zeitspanne nicht. Der Arbeitsvertrag mit O wurde mit der P GmbH und nicht mit der Pflichtigen abgeschlossen. Der aktenkundige schriftliche Vertrag datiert im Übrigen erst vom ... 2018.

bb) Die mangelnde Mitwirkung der Pflichtigen zeigte sich auch im Zusammenhang mit der berechtigten Frage des kantonalen Steueramts, wo die alltäglichen Arbeiten im Zusammenhang mit der Administration erledigt würden (Vorbereitungsarbeiten, Erarbeitung von Korrespondenzen, Offerten, Ablage der Belege). Die Steuerbehörde verlangte von der Pflichtigen darüber hinaus detaillierte Angaben, wo Kunden empfangen bzw. akquiriert werden und wo die Arbeit für die Kunden ausgeführt werde. Die Angaben der Pflichtigen hierzu blieben vage und zu wenig konkret, um die Administrativ- und Geschäftsleitungsfunktionen fest der vorhandenen Infrastruktur in E zuzuweisen. In der ersten Auflageantwort vom 9. April 2019 erklärte die Pflichtige, der Kanton Zug sei ihr Arbeits- und Akquisemittelpunkt für nationale und internationale Projekte. Von dort aus würden diverse geschäftliche Kontakte intensiv gepflegt. Welche Arbeiten und welche Kundenkontakte in welchen Räumlichkeiten stattfanden, blieb unklar, zumal ab ... 2014 bis ... 2016 im Kanton Zug überhaupt keine festen, der Firma zuzuordnende Räume zur Verfügung standen. Die Behauptung war zudem widersprüchlich, denn gemäss der Pflichtigen erfolgten die meisten verrechneten Leistungen von C vor Ort bei den Kunden, deren physische Standorte sich gemessen am Umsatz offenbar nur zu einem ganz verschwindend kleinen Teil im Kanton Zug befanden. Konkrete An-

gaben zu einem Aufenthalt von C liess sich immerhin der Behauptung entnehmen, Teile von vier namentlich aufgeführten Veröffentlichungen seien in den Geschäftsräumlichkeiten an der ...strasse 53 entstanden. Die übrigen Aussagen der Pflichtigen betreffen Drittfirmen und nicht sie selber. Insbesondere verbietet es sich, eine irgendwie angedeutete Anwesenheit des bei der P GmbH angestellten O der Pflichtigen zuzurechnen. Letztere Firma unterhielt offenbar an derselben Adresse wie die Pflichtige ein Domizil.

Der Erklärung von C in der Besprechung mit dem kantonalen Steueramt vom 8. November 2019, der "Aussendienstanteil" betrage 60 bis 80 Prozent ist ebensowenig geeignet, die physische Anwesenheit von C in den Firmenräumen zu untermauern, bei wörtlicher Auslegung der Aussage könnte der "Innendienstanteil" irgendwo stattgefunden haben, z.B. auf Geschäftsreise oder am Wohnsitz von C in D. Immerhin scheinen seit Ende 2016 gewisse in physischer Form vorliegende Firmenunterlagen an der ...strasse 53 aufbewahrt zu werden, wobei mit keinem Wort erwähnt wurde, auf welchem Weg und wie regelmässig sie dorthin geschafft wurden. Die Aussage des Inhabers der N GmbH, es habe für die Zeit vom ... 2016 bis Ende 2017 keine Vereinbarung über die Weiterleitung von Post bestanden, mag zutreffen. Gemeint ist wohl die fehlende, allgemeine schriftliche Abmachung betreffend die Postweiterleitung. Mit Blick auf die Rechnungen, die das Gegenteil belegen, ist davon auszugehen, dass die wohl eher seltene physische Post jeweils aufgrund einzelner Rückmeldungen von Fall zu Fall auf Anordnung von C hin in ein Couvert gesteckt und an seine Adresse in D versandt wurde.

Die Einsprache vom 13. Dezember 2019 enthielt ebenfalls keine konkreteren Aussagen zum Aufenthaltsort von C und zu den durch ihn im Rahmen der tatsächlichen Leitung in E erledigten Arbeiten. Der erneute Hinweis auf O, dessen Tätigkeit unter keinem Titel der Pflichtigen zugerechnet werden kann, erwies sich aus genannten Gründen als unbehelflich. Auch in der Rekurschrift schliesslich finden sich keine genaue Beschreibungen der am statutarischen Sitz ausgeführten Arbeiten. Im Gegenteil: Nimmt man die Zusammenfassung des Vertreters der Pflichtigen zur Richtschnur, so befindet sich in E lediglich ein abschliessbares Büro mit Büromöbeln und IT-Infrastruktur. In den Räumlichkeiten werden Geschäftsunterlagen aufbewahrt und es finden dort Generalversammlungen und (angeblich) Verwaltungsratssitzungen statt. Die Sekretariatsarbeiten, soweit sie in E zu lokalisieren sind, werden nach Sachdarstel-

lung der Pflichtigen ausschliesslich im Auftrag von Dritten erledigt und sind deshalb nicht der Pflichtigen zuzuordnen.

c) aa) Wirkt ein Steuerpflichtiger im Steuerhoheitsverfahren – wie hier – nicht nach Kräften und in guten Treuen mit, um den Sachverhalt in genügender Weise zu erstellen, stellt sich die Frage, wie dieses Verhalten in die Beweiswürdigung einfließen soll. Die oberen Instanzen vermieden es bisher, in ähnlichen Fällen konkrete beweisrechtliche Folgen zu benennen. Vorliegend drängt sich zunächst in bezug auf die fehlenden Buchhaltungsunterlagen, deren Beibringung wie gesehen geboten und zumutbar war, die Annahme auf, diese könnten der Sachdarstellung der Pflichtigen nicht dienlich sein und seien deshalb nicht eingereicht worden. Dasselbe gilt für die von der Pflichtigen nur vage vorgetragene, zu wenig substantiierte Sachdarstellung. Nur die Steuerpflichtige selber kann letztlich aufgrund ihrer Nähe zum Sachverhalt die rechtlich relevanten Ereignisse schildern, um die Behörde in die Lage zu versetzen, Beweise abzunehmen, weitere Abklärungen zu treffen und die Behauptungen durch sorgfältigen Abgleich mit den Buchhaltungsbelegen gründlich zu überprüfen.

Die Verweigerung der Mitwirkung durch einen Steuerpflichtigen bzw. eine Steuerpflichtige im (inländischen) Hoheitsverfahren bewirkt im Extremfall, dass der Behörde lediglich die aufgrund der Amtshilfe einzufordernden, wenig aussagekräftigen Bilanzen und Erfolgsrechnungen bzw. die persönlichen Steuerakten der Firmeninhaber als Entscheidungsgrundlage vorliegen, wobei die privaten Steuerakten dem Steuergeheimnis unterliegen und deshalb nur unter Verletzung des rechtlichen Gehörs der Firma verwendet werden können. Richtigerweise ist nach Treu und Glauben zu erwarten, dass Steuerpflichtige alle Fakten, die zu ihren Gunsten sprechen, von sich aus bekannt zu geben bereit sind. Klaffende Lücken im Sachverhalt und vage Umschreibungen müssen sich deshalb mit Blick auf die gesetzlich vorgegebene Mitwirkungspflicht zu deren Ungunsten auswirken.

Auf den vorliegenden Fall übertragen bedeutet dies, dass von den vorhandenen Reise- und Spesenbelegen sowie von den Kaufquittungen zu Ausgaben des alltäglichen Gebrauchs, welche ausnahmslos auf Aktivitäten von C im Raum D bzw. J hinweisen, auf die verschuldetermassen zahlreichen nicht eingereichten Belege betreffend die Geschäftsjahre 2014 bis 2017 zu schliessen ist. Im Rahmen der Beweiswürdigung darf vorliegend insofern willkürfrei unterstellt werden, dass fast sämtliche Firmenausgaben durch C im Raum D bzw. J getätigt wurden und Lieferungen an seine

Wohnadresse erfolgten. Bei den Reisen drängt sich derselbe Schluss auf, nämlich dass der Pflichtige fast alle für die Firma unternommenen Reisen von seinem Wohnort aus begann und beendete, ohne dass er jeweils den (beschwerlichen) Umweg über den eher abgelegenen formellen Firmensitz wählte. Ebenso muss sich zu Ungunsten der Pflichtigen auswirken, dass sie es versäumte, in substantzierter Weise Anwesenheiten im Zusammenhang mit konkreten Arbeiten am statutarischen Sitz in E zu behaupten. Aus den fehlenden Angaben bzw. Auslassungen darf vorliegend m.a.W. willkürfrei gefolgert werden, C habe sich tatsächlich fast nie in E aufgehalten. Die Befragung der im Rekursverfahren angebotenen Zeugen verbietet sich, da über unsubstanzierte Behauptungen keine Beweismittel abzunehmen sind.

bb) Obiges Beweisergebnis ist nicht weiter erstaunlich, waren doch unbestrit-  
tenermassen bis im ... 2016 gar keine eigenen festen Büroräumlichkeiten in E vorhan-  
den. Die Verhältnisse veränderten sich auch danach nicht wesentlich, indem dort neu  
lediglich gewisse Firmenunterlagen aufbewahrt, Teile von vier Fachpublikationen durch  
C verfasst und (behauptetermassen) sporadisch, wohl einmal pro Jahr, durch C allein  
Gesellschafterversammlungen durchgeführt wurden (einen Verwaltungsrat hatte die  
Pflichtige nicht, der wie behauptet hätte Sitzungen abhalten können). Weitere Ange-  
stellte hatte die Pflichtige nicht, die ab Mitte 2016 in E hätten tätig sein können. Wo  
hingegen die für die Unternehmensleitung wesentlichen Entscheidungen überwiegend  
durch C getroffen wurden, bleibt aufgrund der Sachlage ein Geheimnis. Der Ort der  
tatsächlichen Leitung befindet sich damit nach der zitierten Rechtsprechung bzw. nach  
der Praxis des Steuerrekursgerichts ohne Weiteres am Lebensmittelpunkt und damit  
am Wohnort des einzigen Gesellschafters und Angestellten der Pflichtigen, C, an der  
...strasse 25 in D/ZH. Wechselnde, nur sporadisch aufgesuchte Büros (etwa bei der  
auf flexible Zurverfügungstellung von Büroinfrastruktur spezialisierten Firma K) bzw.  
Aufenthaltsorte bei verschiedenen Kunden oder Hotels und Cafés im In- und Ausland  
vermögen keinen Ort der tatsächlichen Leitung zu begründen, denn es fehlt an der  
Anknüpfung an einen einzigen, durch die Öffentlichkeit und die Behörden greifbaren,  
sichtbaren, festen Ort (vgl. StRG, 15. Dezember 2020, 2 DB.2019.96/2 ST.2019.124,  
E. 4e).

Der Entscheid der Vorinstanz ist demnach zu bestätigen, was zur Abweisung  
des Rekurses führt.

4. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1958).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]