

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 ST.2021.72

Entscheid

19. April 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuer-
richter Christian Griesser und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A AG,
Steuergemeinde B,
vertreten durch RA C,

Rekurrentin,

gegen

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2017

hat sich ergeben:

A. 1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) wurde im Jahr 19XX gegründet und bezweckte insbesondere Projektberatung. Als einziges Mitglied des Verwaltungsrats amtierte seit der Gründung zunächst mit Einzelzeichnungsberechtigung D, Rechtsanwalt mit Büro zuletzt in E. Wohnhaft war dieser zum Zeitpunkt der Gründung in F und zog im März 2009 nach G bzw. im September 2010 nach H um. Der langjährige statutarische Sitz der Gesellschaft befand sich seit der Gründung an der ...strasse 7 in B. Über viele Jahre hielt I, wohnhaft in J, 60 der 100 ausgegebenen Namenaktien. Sein Geschäftspartner K, Staatsangehöriger von L, wohnhaft in M im Land YY, war als Minderheitsaktionär Eigentümer der restlichen 40 Namenaktien. Im Laufe des Jahres 2017 übernahm Letzterer das Aktienpaket I und wurde damit zum Alleinaktionär. Etwa zeitgleich mit der erwähnten Übernahme der Aktienmehrheit verlegte die Pflichtige am ... 2017 ihren statutarischen Sitz nach N, mit neuer Domiziladresse an der ...strasse 19, und änderte gleichzeitig ihren Zweck. Fortan befasste sie sich mit "Handel mit Waren aller Art". Am ... 2017 schliesslich nahm neben Rechtsanwalt D nunmehr auch K, ebenfalls mit Einzelzeichnungsberechtigung, als Präsident im Verwaltungsrat der Pflichtigen Einsitz.

Die Geschäfte verliefen in den Jahren 2013 bis 2016 äusserst ruhig. Die Pflichtige bilanzierte in den Jahren ab 2013 bis 2016 kein Anlagevermögen. Einzige namhafte Aktiven bildeten in diesem Zeitraum eine Forderung gegenüber den Aktionären in Höhe des nicht liberierten Aktienkapitals von Fr. 50'000.- und eine Kontokorrentforderung gegenüber dem Mehrheitsaktionär I in Höhe von Fr. 11'959.- (per 31. Dezember 2013), die sich bereits im Folgejahr auf Fr. 4'732.- bzw. per Ende 2016 auf Fr. 4'580.- reduzierte. Daneben beliefen sich Kassabestand und Bankguthaben je auf gut Fr. 2'000.-. Erwähnenswerte Verbindlichkeiten bestanden nicht. Die bescheidenen Umsätze der Pflichtigen, die sie ausschliesslich im Bereich des Marketings erwirtschaftete, beliefen sich auf Fr. 6'000.- im Geschäftsjahr 2013 und sanken in den Folgejahren auf Fr. 684.- (2014), Fr. 1'777.80 (2015) bzw. schliesslich auf Fr. 0.- (2016). Der steuerbare Reingewinn betrug 2013 Fr. 131.- und 2015 Fr. 511.-. In den Jahren 2014 und 2016 resultierten hingegen Reinverluste von Fr. 8'136.65 bzw. Fr. 457.60.

Der Dienstleistungsumsatz nahm 2017 im Jahr des Übergangs der Aktienmehrheit gemäss Erfolgsrechnung sprunghaft auf Fr. 460'522.- zu. Nach Abzug des Aufwands für Materialeinkauf inkl. Frachtkosten (Fr. 265'447.30; Buchhaltungskonto 4000), für Rechtsberatung (Fr. 7'000.-; Buchhaltungskonto 6532), Aufwand des Verwaltungsrats (Fr. 6'000.-; Buchhaltungskonto 6540), sowie diversen weiteren Aufwandsposten resultierte ein stattlicher Reingewinn von Fr. 174'445.60. Die Aktiven erhöhten sich per Ende 2017 auf Fr. 376'407.80. Darin enthalten war neben der Kasse und zwei Konten bei der Bank O ein neu eröffnetes Euro-Konto bei der Bank P (Guthaben per Ende 2017 von Fr. 318'830.-). Das Kontokorrentguthaben gegenüber dem einzigen Aktionär betrug per 31. Dezember 2017 Fr. 6'179.-. Weiterhin aufgeführt war – neu als Anlagevermögen – auch das nicht einbezahlte Grundkapital in Höhe von Fr. 50'000.-. Passivseitig stieg u.a. der Kreditorenbestand von Fr. 0.- (Ende 2016) auf Fr. 125'771.20 (Ende 2017) an.

2. Die Pflichtige füllte die Steuererklärung 2017 für den Kanton XX am 28. September 2018 aus. Sie deklarierte darin für das Geschäftsjahr 2017 den in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinn von Fr. 174'446.-. Nach Abzug der Vorjahresverluste resultierte ein Reingewinn von Fr. 128'823.-. Das Eigenkapital bezifferte sie auf Fr. 186'964.-. Mit Veranlagungsverfügung vom 27. November 2018 veranlagte das Steueramt des Kantons XX die Pflichtige für die kantonalen Steuern, Steuerperiode 1.1.2017 bis 31.12.2017, deklarationsgemäss mit einem satzbestimmenden Reingewinn von Fr. 128'800.- bzw. einem satzbestimmenden Eigenkapital von Fr. 186'000.-. Den auf die Zeit vor der Sitzverlegung entfallenden Reingewinn bzw. das auf diesen Zeitraum entfallende steuerbare Eigenkapital überliess sie dem Kanton Zürich zur Besteuerung, sodass im Kanton XX schliesslich ein steuerbares Eigenkapital von Fr. ... und ein steuerbarer Reingewinn von Fr. ... resultierten. Die Verfügung erwuchs soweit ersichtlich in Rechtskraft.

Eine Kopie der ausserkantonalen Steuererklärung 2017 ging auch beim kantonalen Steueramt ein, zusammen mit dem unausgefüllten Zürcher Formular. Mit Auflage vom 23. Mai 2019 untersuchte die Steuerkommissarin den Sachverhalt rund um die tatsächliche Verwaltung i.S.v. § 55 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. um die Sitzverlegung in den Kanton XX. Die Pflichtige wurde u.a.

angehalten, sämtliche Buchhaltungskontoblätter vom 1. Januar bis 31. Dezember 2017, eine Kopie des Kündigungsschreibens der bisherigen Büroräumlichkeiten in der Stadt B, eine Kopie des neuen Mietvertrags im Kanton XX sowie den Nachweis der Telefon-, Strom- und Parkplatzkosten nach der Sitzverlegung einzureichen. Zudem hatte sie eine Reihe von detaillierten Angaben zu machen bzw. Fragen zu beantworten, etwa zum Ort der Geschäftstätigkeit nach der formellen Sitzverlegung (Beschreibung der Infrastruktur in N bzgl. Anzahl Zimmer, Anzahl Arbeitsplätze, Ausstattung/Möbilien/Geräte), zum Ort, wo die Kunden empfangen und akquiriert würden, welche Personen im Büro in XX zu welchem Arbeitspensum arbeiteten und wie die Mietverhältnisse sich im Kanton XX gestalteten (alleinige Nutzung des Büros oder gemeinsame Nutzung mit anderen Mietern). Am 24. Juli 2019 reichte die Pflichtige u.a. sämtliche Kontoblätter der Buchhaltung sowie zwei Rechnungen betreffend Domizil- und Postweiterleitungsgebühr 2018 und 2019 von Q, ...strasse 19, N, ein (Fr. 1'000.- für 2018 bzw. Fr. 1'750.- für 2019). Sie nahm zudem zu den ihr gestellten Fragen Stellung.

Die einzige Ertragsbuchung des Geschäftsjahrs 2017 mit dem Buchungstext "R, Liechtenstein - Kidney Beans" (zu Deutsch Kidneybohnen bzw. weisse Bohnen) vom 6. Dezember 2017 war im Buchhaltungskonto 3402 ("Ertrag EU"; EUR 392'134.- bzw. Fr. 460'522.-) verzeichnet. Das Pendant dazu, die (einzigen vier) Einkäufe fanden sich im Aufwandkonto 4000 ("Materialeinkauf EUR"). Die Sollbuchung vom 13. Dezember 2017 war mit "S" bezeichnet (EUR 18'330.-; Gegenkonto "div."). Es folgten darauf am 15. Dezember 2017 "S Restlichen 80%" (EUR 106'928.-; Gegenkonto 2001 "Kreditoren EUR"), am 19. Dezember 2017 "S 20%Akonto" (EUR 26'732.-; Gegenkonto 1026 "Bank P EUR") und schliesslich am 22. Dezember 2017 "S" (EUR 73'320.-; Gegenkonto wiederum 1026 "Bank P EUR"). Die (einzigen) Materialeinkäufe beliefen sich somit auf insgesamt EUR 225'310.- bzw. umgerechnet auf Fr. 264'604.-. Die in Belgien beheimatete Firma S verkauft mit gemahlenem Kaffee gefüllte Kaffeekapseln sowie Kaffeemaschinen, welche von Endkunden in Nespresso-Kaffeemaschinen verwendet werden können. Im Buchhaltungskonto 6532 (Rechtsberatung) war eine einzige (Aufwand-)Buchung über Fr. 6'000.- mit dem Text "TP Beratung D" (Anwaltskanzlei von D in E) enthalten mit dem Buchungsdatum 31. Dezember 2017 (Gegenkonto 2300 "Transitorische Passiven"). Der Aufwand Verwaltungsrat (Konto 6540) schlug mit Fr. 6'000.- zu Buche, ebenfalls mit der Gegenbuchung im Konto 2300 (31. Dezember 2017, Transitorische Passiven).

Nach Durchsicht der eingereichten Kontoblätter erliess die Steuerkommissärin am 19. August 2019 erneut eine Auflage. Die Pflichtige sollte einerseits die Belege und Verträge zu den erwähnten Buchungen in den Konten 3402 (Ertrag EU), 4000 (Material Einkauf EUR) und 6532 (Rechtsberatung) beibringen. Zudem sollte sie Unterlagen einreichen, aus denen hervorging, wo die Geschäftstätigkeit ausgeführt wurde. Schliesslich sollte sie das Geschäftsmodell der Pflichtigen substantiiert beschreiben (inklusive eine Sachdarstellung darüber, wie und von wem die laufenden Geschäfte geführt wurden).

Am 16. Oktober 2019 teilte die Steuerkommissärin dem Steueramt des Kantons XX mit, dass das kantonale Steueramt Abklärungen zur Sitzverlegung der Pflichtigen in den Kanton XX treffe, und bat sie darum, mit ihrer Veranlagung zuzuwarten.

Die Pflichtige reichte am 22. Oktober 2019 verschiedene Belege ein. Eine von der Pflichtigen ohne Unterschrift ausgestellte Rechnung der Pflichtigen (...strasse 19, 8808 N) vom 23. November 2017 mit der Nummer 2017-BB11-002 wies als Käuferin der in Säcken zu 50 Kilogramm verpackten weissen Bohnen ("Light Speckled kidney Beans") die R in Liechtenstein aus. Die Bohnen sollten für den Kaufpreis von EUR 392'134.- in China auf ein Schiff verladen und in das Land YY (U LLC, Postfach 44577 M, Land YY) geliefert werden.

Zwei an die Pflichtige gestellte Rechnungen der Firma S nannten als Lieferadresse für 2'000 Kaffeemaschinen zu je EUR 47 (1. Rechnung vom 13. Juli 2017; nach diversen Rabatten total EUR 91'650.-; Abgangsland China) und 56'750 Kaffeekapseln (2. Rechnung vom 15. Dezember 2017; total EUR 133'660.-; Abgangsland Belgien) die Adresse der Pflichtigen an der ...strasse 19 in N. Eine als Beleg für die Rechtsberatkosten eingereichte Honorarnote von Rechtsanwalt D über allgemeine Verwaltungsarbeiten für die Zeit bis 31. Dezember 2018 wies den Gesamtbetrag von Fr. 6'555.20 auf. Aufgeführt waren einerseits Leistungen ab 11. August 2017 bis zum 13. November 2017 über Fr. 2002.50 (u.a. Aktenstudium und Überprüfung der Statuten, eine Besprechung mit dem neuen Mehrheitsaktionär, Notariatsgebühren, Anmeldung ans Handelsregister, Porto). Die übrigen Positionen des anwaltlichen Leistungsnachweises beschlugen im Folgejahr 2018 vorgenommene Arbeiten, wobei sich gewisse Arbeiten, beispielsweise betreffend den Jahresabschluss 2017 ("year end ba-

lance 2017"), auf das hier interessierende Vorjahr 2017 bezogen. Weiter wurde u.a. E-Mail-Korrespondenz von K mit Kunden und mit D beigelegt.

Mit Verfügung vom 22. November 2019 mahnte die Steuerkommissärin die Auflage. Sie wies u.a. darauf hin, dass die Kaufverträge über den Verkauf der weissen Bohnen und den Ankauf der Kaffeemaschinen und -kapseln nicht eingereicht worden waren. Weiter forderte sie die Pflichtige erneut auf, die Geschäftstätigkeit und das Geschäftsmodell substantiiert zu beschreiben und dazu aussagekräftige Unterlagen einzureichen.

Am 7. Februar 2020 liess die Pflichtige ausführen, K (und nicht D) organisiere die Käufe und Verkäufe für die Pflichtige. Verkäufer bzw. Käufer der Handelswaren seien nicht in der Schweiz domiziliert. Weiter sei D (im Gegensatz zu K) nicht autorisiert, Zahlungen im E-Banking vorzunehmen. Offen blieb, worauf letzteres Verbot beruhte (z.B. auf einer durch den Verwaltungsrat beschlossenen internen Weisung).

Am 27. Februar 2020 erging erneut eine Auflage. Die Steuerkommissärin stellte darin die Frage, wo die Kaffeekapseln bzw. die Kaffeemaschinen verblieben seien. Sie wies zudem darauf hin, dass die Kaufverträge sowohl für den Wareneinkauf als auch den Warenverkauf noch nicht aktenkundig seien. Nachdem die Pflichtige nicht reagierte, musste die Auflage zweimal, nämlich am 19. Mai 2020 und am 22. Juni 2020, gemahnt werden. Mit Eingabe vom 27. Juli 2020 versäumte es die Pflichtige erneut, die verlangten Verträge einzureichen. Gemäss einer beigelegten, allerdings von den im Jahresabschluss verurkundeten Buchungsvorgängen wesentlich abweichenden (verletzt waren insbesondere das Wahrheits- und Vollständigkeitsgebot), schriftlichen Erklärung waren zunächst Kaffeebohnen (nicht etwa Kaffeekapseln oder Kaffeemaschinen) in den Iran geliefert worden, welche sich indessen als verdorben (nicht beschädigt) erwiesen hätten bzw. nicht zum Verkauf gestanden hätten ("were not for sale") bzw. vom Empfänger nicht bezahlt worden seien. Auf Drängen des Gesamtverwaltungsrats der Pflichtigen, welcher die Frage gestellt habe, warum solche Lieferungen in Risikoländer denn nicht gedeckt (bzw. versichert) seien, entschied sich der Alleinaktionär K daraufhin, die Ware aus dem eigenen Sack mit weissen Bohnen zu ersetzen. Die weissen Bohnen seien wertvoller gewesen als die ursprüngliche Ware und hätten einen höheren Wiederverkaufspreis aufgewiesen. Die weissen Bohnen seien dann am 6. Dezember 2017 durch die Pflichtige verkauft worden. Der dadurch er-

zielte zusätzliche Gewinn sei der Pflichtigen zu ihren Gunsten vollumfänglich ohne Abzug als Ertrag gutgeschrieben worden. Die (aus Sicht der Pflichtigen nicht einzureichenden) Rechnungen für den Kauf der weissen Bohnen seien im vorliegenden Zusammenhang deshalb irrelevant.

3. Das kantonale Steueramt schätzte die Pflichtige mit Verfügung vom 24. August 2020 für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2017 mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von Fr. 128'800.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 186'000.- ein. Eine Ausscheidung in den Kanton XX für die Monate nach der Sitzverlegung unterblieb mit der Begründung, der Sitz der Pflichtigen sei nur zum Schein bzw. formal in den Kanton XX verlegt worden. Der Kanton Zürich beanspruche die Steuerhoheit deshalb während der gesamten Bemessungsperiode 2017.

B. Die am 16. September 2020 hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 1. März 2021 ab. Die Pflichtige stellte (vorsichtshalber) am 16. September 2020 auch ein Revisionsgesuch gegen die rechtskräftig gewordene Veranlagung des Steueramts des Kantons XX vom 27. November 2018.

C. Mit Rekurs vom 1. April 2021 verlangte die Pflichtige den Verzicht auf die Besteuerung der Pflichtigen für die Zeit nach der Sitzverlegung bzw. eine entsprechende anteilmässige Ausscheidung in den Kanton XX, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners. Die Steuerhoheit des Kantons Zürich habe mit der Verlegung des statutarischen Sitzes geendet. Durch die Veranlagung vom 27. November 2018 im Kanton XX resultiere für einen Teil der Steuerperiode 2017 eine interkantonale Doppelbesteuerung. Die (operativen) Geschäfte (Handel mit Waren aller Art, Akquisition der Kunden, Kundenpflege) seien seit Jahren durch die beherrschenden Aktionäre im Ausland getätigt worden. Rechtsanwalt D mit Büro in E sei über all die zurückliegenden Jahre und auch gegenwärtig nur ein "formeller" Verwaltungsrat, der nur eingesetzt worden sei, weil nach "Handelsregisterrecht" mindestens ein Organ Wohnsitz in der Schweiz haben müsse. Er habe weder strategische noch operative Entscheide getroffen und sich auf die Ausführung von Hilfstätigkeiten beschränkt (Buchführung, etc.). Dagegen agiere in allen wesentlichen Bereichen das ausländische Aktionariat. Mit dem neuen statutarischen Sitz in N habe sich daran nichts geändert:

Auch dort finde sich niemand, der täglich das lokale Büro betreue und von diesem Büro aus acht Stunden pro Tag Ausland-Ausland-Handelsgeschäfte einfädle und abwickle oder Kunden empfangen. Es sei klar, dass die Pflichtige keine nennenswerte Substanz in der Schweiz habe. Sie sei deshalb (aus schweizerischer Sicht) an ihrem jeweiligen statutarischen Sitz steuerpflichtig.

Dies ergebe sich, so die Pflichtige in ihrer Rekurschrift, im Übrigen auch aus Art. 4 Abs. 1 lit. b des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Land YY zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA YY). Der staatsvertragliche Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" bedeute u.a. eine Gesellschaft, deren tatsächliche Geschäftsleitung sich in diesem Staat befinde. Im Ergebnis sei die Pflichtige damit als gar nicht in der Schweiz ansässig zu betrachten; eine Besteuerung sei in der Schweiz gar nicht zulässig. *So weit wolle die Pflichtige indessen in letzter Konsequenz nicht gehen, sie anerkenne die Steuerpflicht nach innerschweizerischem Recht am Ort des formalen, statutarischen Sitzes.* Der Kanton Zürich habe sich darauf behaupten zu lassen, dass er seit Jahren eine Gesellschaft nur aufgrund ihrer "handelsregisterlichen Situation" besteuere, eine Gesellschaft, die er nota bene gar nicht hätte besteuern dürfen, wenn er berücksichtigt hätte, dass die Gesellschaft im Ausland verwaltet werde. Der Kanton Zürich müsse es folglich nach Treu und Glauben zulassen, dass nunmehr der Kanton XX in den Genuss der (an sich, nach internationalem Recht in der Schweiz gar nicht gegebenen) unbeschränkten Steuerpflicht komme.

Das kantonale Steueramt schloss in der Rekursantwort vom 7. Mai 2021 auf Abweisung des Rechtsmittels.

D. Der Einzelrichter überwies die Akten der Kammer zur Beurteilung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. 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 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) aa) 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 Mittelpunkt 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, so-

weit 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).

bb) aaa) 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). Bestehen hingegen gültig zustandegewordene und ernst gemeinte Arbeitsverträge, so handeln die angestellten Personen im Rahmen ihres Stellenbeschreibs für die Gesellschaft. Formell gewählte Verwaltungsräte sind dagegen zunächst *immer* für die Geschäftsführung zuständig. Der Verwaltungsrat führt nämlich gemäss Art. 716 Abs. 2 OR die Geschäfte der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat. Die Statuten können den Verwaltungsrat zwar (ausnahmsweise) ermächtigen, die Geschäftsführung nach Massgabe eines Organisationsreglementes ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder an Dritte zu übertragen (Art. 716b Abs. 1 OR). Dieses Reglement ordnet die Geschäftsführung, bestimmt die hierfür erforderlichen Stellen, umschreibt deren Aufgaben und regelt insbesondere die Berichterstattung (Abs. 2). Erforderlich ist in formeller Hinsicht indessen u.a. der Erlass eines schriftlichen Organisationsreglements durch den Verwaltungsrat (StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306; StRG, 26. Februar 2019, 1 ST.2017.255, bestätigt durch VGr, 16. Dezember 2020, SB.2019.00029 und BGr, 25. August 2021, 2C_153/2021; StRG, 4. November 2021, 2 DB.2020.165/2 ST.2020.193; Watter/ Roth Pellanda, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. A., 2016, Art. 716b N 5 OR). Der Begriff "Geschäftsführung" ist gesetzlich nicht definiert; Lehre und Schrifttum verstehen darunter sämtliche auf die Verfolgung des Gesellschaftszweckes gerichteten Tätigkeiten. Die

Geschäftsführung i.w.S. umfasst sowohl die interne Leitung (neudeutsch: "managen") als auch die Vertretung der Gesellschaft im Verhältnis zu Dritten (Watter/Roth Pellanda, Art. 716 N 9 OR). Das Führen der Buchhaltung, (rechtliche) Beratung und Abklärungen, die Aufbewahrung der Lizenzen, Rechnungsstellung und Inkasso sowie die Bereitstellung einer c/o-Adresse sind demgegenüber keine eigentlichen Führungs- oder Leitungsfunktionen, weshalb eine Auslagerung an Dritte im Auftragsverhältnis auch ohne Reglement ohne Weiteres zulässig ist (StRG, 17. Dezember 2018, 1 ST.2015.156, bestätigt durch VGr, 17. April 2019, SB.2019.00008 und BGr, 20. August 2020, 2C_533/2019).

bbb) Bei kleineren Firmen, insbesondere bei klassischen Einmann-Aktiengesellschaften, aber auch in grösseren Konzernen sind es oft ein und dieselben Personen, die operativ im Tagesgeschäft tätig sind und daneben einerseits der Geschäftsleitung und Geschäftsführung zuzuordnenden Entscheide treffen bzw. andererseits auch eher untergeordnete Hilfsfunktionen wahrnehmen. Die Entscheidungsprozesse lassen sich in solchen Konstellationen von Aussen nicht immer mit Gewissheit erschliessen, denn die Gedankengänge der in Frage stehenden Person spielen sich im Verborgenen ab. Den allenfalls vorhandenen schriftlichen Verträgen kommt nur eine bedingte Aussagekraft zu, weil sie oft zwischen Nahestenden bzw. ein und derselben Person abgeschlossen wurden und somit (teilweise) als simuliert zu betrachten sind. Kein anderer Mensch kann unter solchen Umständen den wahren Willen der involvierten Personen wissen, weshalb dieser einem Beweisverfahren meist nicht zugänglich ist. Eine Annäherung an den wahren Sachverhalt ist nur über äusserlich wahrnehmbare Indizien möglich. Bei einer Einmann-Aktiengesellschaft ist sodann analog zum Insich-Geschäft (vgl. StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306) darauf abzustellen, wie sich der Betrieb einer hypothetischen, in guten Treuen handelnden (grösseren) Drittfirma darstellen würde. Nur so lassen sich die vom Inhaber der Einmann-AG gefällten geschäftslitenden und operativen Entscheidungen überhaupt entflechten (StRG, 31. Januar 2023, 2 ST.2022.11).

ccc) Wird die Geschäftsführungstätigkeit an verschiedenen Orten 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 fester, langfristiger Anknüpfungspunkte am Wohnsitz des

Geschäftsführers, anzusiedeln (VGr, 16. März 2016, SB.2015.00144; StRG, 20. Mai 2022, 1 ST.2021.171; E. 4.4, StRG, 13. September 2022, 2 ST.2021.14; Oesterhelt/Schreiber, Art. 50 N 21 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 55 StG; Heilingger/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; StRG, 31. Januar 2023, 2 ST.2022.11).

ddd) Schliesslich treten besondere Fragestellungen auf, wenn gemäss Handelsregistereintrag – wie hier – mehrere Verwaltungsräte mit gänzlich unterschiedlichen Arbeits- und Wohnorten die ihnen kraft Gesetz zukommende Geschäftsführung (gemeinsam) wahrnehmen. In solchen Fällen kann nicht auf die Wohn- und Arbeitsverhältnisse des einzigen Geschäftsführers und Verwaltungsrats abgestellt werden, sondern es ist aufgrund der aktenkundigen Umstände zwischen den in Frage kommenden Personen eine Gewichtung vorzunehmen. So wird es eine Rolle spielen, inwiefern sich der einzige Aktionär, der kraft seiner Stellung als Eigentümer betreffend die Geschicke der Firma faktisch *immer* das letzte Wort hat, aufgrund seines Know-Hows und seinen (profunden) Kenntnissen des operativen Geschäfts sich auch tatsächlich in die täglichen für die Firma wichtigen Geschäfte einbringt und diese mitentscheidet, oder ob hierfür der andere bzw. die anderen Verwaltungsräte oder eine besonders eingesetzte Geschäftsführung aufgrund ihrer Erfahrung und Nähe zum Tagesgeschäft viel geeigneter erscheinen. Soweit ein Verwaltungsrat, der zugleich Mehrheitsaktionär ist, aufgrund (jahrelanger, u.U. in der Vergangenheit liegenden) Tätigkeit für die Gesellschaft mit dem (operativen) Geschäft eng vertraut ist und auf die Geschicke der Firma regelmässig Einfluss ausübt, dürfte ihm indessen ohne Weiteres ein besonderes, ausschlaggebendes Gewicht zukommen (vgl. den bereits erwähnten, durch die oberen Gerichte bestätigten Leitentscheid StRG, 17. Dezember 2018, 1 ST.2015.156).

Die Gerichte hatten zumindest in der Schweiz noch nicht die Gelegenheit, abschliessend darüber zu entscheiden, ob in einer Konstellation, in welcher der einzige

Verwaltungsrat einer Firma aufgrund eines ausdrücklichen oder stillschweigenden Konsenses, einem "Strohmann" gleich, ohne eigene Führungs- und Fachkenntnisse einzig die Anweisungen eines beherrschenden Aktionärs ausführt, die Aktivitäten des Verwaltungsrats nicht direkt den im Hintergrund agierenden Personen zuzurechnen ist.

c) 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.

d) aa) Eine weitere Besonderheit ergibt sich, wenn die steuerpflichtige Firma, die innerhalb der Schweiz einen statutarischen Sitz begründet hat, gegenüber einer Steuerbehörde behauptet, ihr Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich (trotzdem) im Ausland. Da sich die Firma offiziell der schweizerischen Steuerhoheit unterworfen hat, ist sie nach der Rechtsprechung auf ihre den Registerbehörden gegenüber abgegebene Willensäusserung zu behaften. Wenn eine Aktiengesellschaft ihren statutarischen Sitz in der Schweiz hat, ist sie m.a.W. nicht berechtigt, sich der Steuerbehörde gegenüber als ausländische Gesellschaft auszugeben. Sie muss sich vielmehr, auch wenn die Verwaltung vorwiegend im Ausland besorgt wird, gefallen lassen, dass sie infolge des selbst gewählten schweizerischen Sitzes von schweizerischen Steuerbehörden als schweizerische Gesellschaft angesehen wird und dass dementsprechend ihr primärer Steuersitz in der Schweiz angenommen wird, entweder am Sitz oder, wenn dieser bloss formelle Bedeutung hat und mit einem schweizerischen Ort der Verwaltung in Konkurrenz tritt, am letztgenannten Ort. Diese Regel gilt ausdrücklich auch dann, wenn die Aktivitäten am Ort der schweizerischen Verwaltung im Vergleich zu

denjenigen am behaupteten ausländischen Ort der Verwaltung nur von vergleichsweise untergeordneter Bedeutung sind (StRG, 31. Januar 2023, 2 ST.2022.11, E. 3/c/bb; RB ORK 1950 Nr. 4 = ORK, 8. September 1950, R. 47/1950). Ebenso ist es ausgeschlossen, dass sich im Hoheitsverfahren vor Bundesgericht ein Kanton, der sich auf den statutarischen Sitz einer Firma auf seinem Gebiet beruft, gegenüber einem anderen Kanton geltend macht, der wahre Ort der Geschäftsleitung befindet sich im Ausland (BGr, 21. Oktober 1964 A. S.A., E. 3 am Schluss = ASA 34 S. 314), und dass als Konsequenz davon die unbeschränkte Steuerpflicht aus diesem Grund immer auf den Kanton des frei wählbaren statutarischen Sitzes innerhalb der Schweiz zurückfalle.

bb) aaa) Schliesslich ist es einer Gesellschaft, die sich durch Begründung eines statutarischen (formellen) Firmensitzes in der Schweiz bewusst und unbestrittenmassen der schweizerischen Steuerhoheit unterworfen hat, verwehrt, unter Berufung auf ein Doppelbesteuerungsabkommen geltend zu machen, sie sei aufgrund eines ausländischen Orts der tatsächlichen Verwaltung gar nicht in der Schweiz ansässig. Die Geltendmachung eines Doppelbesteuerungsabkommens, um damit eine ersuchte und durch die Einreichung von Steuererklärungen akzeptierte Steuerpflicht in der Schweiz nachträglich zu verneinen, widerspricht dem Gebot von Treu und Glauben bzw. dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens (so genannter Abkommensmissbrauch, StRG, 17. September 2020, 2 DB.2019.197/2 ST.2019.256, auch zum Folgenden).

bbb) aaaa) Der formelle Sitz einer Gesellschaft in einem Vertragsstaat kann bereits für die Ansässigkeit genügen, falls dieser gemäss internem Recht eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet (Moris Lehner, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 6. A., 2015, Art. 4 Rz. 110). So wird auch in der Schweiz eine juristische Person unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz in der Schweiz hat (Art. 50 DBG bzw. § 55 StG; vgl. Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 1993, S. 46 ff.; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., 2019, S. 293 f.). Eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz ist in der Schweiz selbst dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie tatsächlich in einem anderen Staat verwaltet wird. Allfällige Staatsverträge wären hingegen zu beachten.

Da sich die Steuerpflicht und somit auch die Ansässigkeit gemäss Doppelbesteuerungsabkommen nach dem jeweiligen internen Recht der Vertragsstaaten beurteilt, ist die entsprechende Regelung vom anderen Vertragsstaat zu akzeptieren und die Ansässigkeit anzuerkennen. Durch diesen Verweis auf das interne Recht der Vertragsstaaten kann es jedoch vorkommen, dass eine Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten als ansässig angesehen wird. Für diesen Fall ist vorgesehen, dass ein Vertragsstaat den Vorrang als Ansässigkeitsstaat im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens hat. Im Falle der Doppelansässigkeit einer Gesellschaft ist der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung entscheidend (sog. "Tie-breaker"-Regelung; Art. 4 Abs. 3 DBA YY und gleichlautend Art. 4 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 21. November 2017 [OECD MA]). Diese "Tie-breaker"-Regelung kommt jedoch nur in Fällen zur Anwendung, in welchen die Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten ansässig ist.

bbbb) Die Berufung der Pflichtigen auf das DBA YY ist unter dem Aspekt des Abkommensmissbrauchs zu prüfen. Der Begriff des Abkommensmissbrauchs weist international keine einheitlichen Konturen auf. In der schweizerischen Lehre wird – ausgehend von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach (auch auf internationaler Ebene) ein Rechtsmissbrauch vorliegt, wenn ein Rechtsinstitut zweckwidrig zur Verwirklichung von Interessen verwendet wird, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will (u. a. BGE 127 II 49 E. 5a) – die Auffassung vertreten, dass zwar die Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen für abkommensfremde Zwecke, jedoch nicht alle zwecks Verhinderung einer unerwünschten Inanspruchnahme eines DBA in die Abkommen aufgenommenen verpönten Verhaltensweisen (sog. "abkommensrechtliche Missbrauchsbestimmungen") als Rechtsmissbrauch zu qualifizieren seien (Georg Lutz, Abkommensmissbrauch – Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, 2005, S. 7 ff.).

Das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens ist Ausfluss des Rechtsmissbrauchsverbots nach Art. 2 Abs. 2 ZGB, das alle Rechtsbereiche erfasst (BGE 143 V 66 E. 4.3). Das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs ist lediglich in offensichtlichen Fällen zu bejahen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt, gestützt auf den auch für Private geltenden Grundsatz von Treu und Glauben und das Verbot des Rechtsmissbrauchs, dass verfahrensrechtliche Einwendungen so früh wie möglich, das

heisst bei erster Gelegenheit nach Kenntnisnahme eines Mangels, vorzubringen sind. Es verstösst gegen Treu und Glauben, Mängel dieser Art erst in einem späteren Verfahrensstadium oder sogar erst in einem nachfolgenden Verfahren geltend zu machen, wenn der Einwand schon vorher hätte festgestellt und gerügt werden können. Wer sich auf das Verfahren einlässt, ohne einen Verfahrensmangel bei erster Gelegenheit vorzubringen, verwirkt in der Regel den Anspruch auf spätere Anrufung der vermeintlich verletzten Verfahrensvorschrift (vgl. BGE 143 V 66 E. 4.3).

2. a) Für die Pflichtige handelten in der streitbetroffenen Steuerperiode allein die beiden einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsräte, denn weiteres Personal beschäftigte die Pflichtige unbestrittenermassen nicht. Während K sich mutmasslich von seinem Wohnsitz in M (YY) aus um das (operative), ausschliesslich ausserhalb der Schweiz abgewickelte internationale Handelsgeschäft mit Waren aller Art (Kaffeekapseln, weisse Bohnen, Kaffeemaschinen, Kaffeebohnen und möglicherweise vieles mehr) kümmerte und den im Zusammenhang mit dem operativen Geschäft stehenden Zahlungsverkehr überwachte, war Rechtsanwalt D aufgrund seiner umfassenden Deutsch- und hiesigen Rechtskenntnisse für die rechtlichen, regulatorischen und administrativen Belange sowie ganz besonders für den Verkehr mit den schweizerischen Steuer- und Registerbehörden und die Auftragsvergabe an (private) schweizerische Auftragnehmer bzw. Auftragsnehmerinnen (Treuhandler, Steuervertreter, Banken, etc.) zuständig (inkl. deren Kontrolle bzw. die Überprüfung der Arbeitsergebnisse).

b) Transitorisch wurden in der Buchhaltung rund Fr. 7'000.- direkt auf D entfallende Honorare verurkundet. Bei dem ausgewiesenen Stundenansatz von Fr. 350.- war Letzterer in Bezug auf das Geschäftsjahr 2017 mindestens 20 Stunden für die Pflichtige tätig. Die Tätigkeiten betrafen die Überprüfung der Statuten auf Gesetzmässigkeit hin, Besprechungen mit dem anderen Verwaltungsrat und beherrschenden Aktionär, Auftragserteilung betreffend notarieller Beurkundung, Abklärung von Buchhaltungsfragen, das Aufsetzen von Verträgen, die Vorbereitung bzw. Erstellung der Jahresbuchhaltung 2017, etc. Diese Aktivitäten fanden mehrheitlich in den (geschlossenen) Räumlichkeiten des Anwaltsbüros von D in E statt. Hieb- und stichfeste schriftliche, zivilrechtliche Verträge zwischen der Pflichtigen und deren (bis Ende August 2017 einzigen gegenüber Dritten handlungsberechtigten) schweizerischen Verwaltungsrat sind nicht aktenkundig, eine genaue Aufteilung von dessen in Personalunion

geführten Aktivitäten in auftragsähnliche (nicht der Gesellschaft zuzuordnende) und arbeitsvertragsähnliche bzw. die Funktion als Verantwortungsträger beschlagende (die Gesellschaft kraft des offiziellen Amts als verantwortlicher Verwaltungsrat direkt betreffende) ist deshalb nicht mit letzter Sicherheit möglich. Ob der in der Buchhaltung enthaltene zusätzliche "Aufwand Verwaltungsrat" in Höhe von immerhin Fr. 6'000.- auf Rechtsanwalt D oder auf K entfiel, muss offen bleiben, denn dieser Sachverhaltsaspekt wurde nie untersucht. Jedenfalls bestätigt D in der Bescheinigung über Bezüge von Mitgliedern der Verwaltung und Organen der Geschäftsführung unterschriftlich, dass keinerlei Entschädigungen ausbezahlt wurden. Über die Natur des aufgeführten Betrags kann deshalb nur spekuliert werden. Fest steht, dass die Aktivitäten von D in seinen Räumlichkeiten in E jedenfalls teilweise die in seinen Verantwortungsbereich als Verwaltungsrat (Verkehr mit den Behörden, Buchhaltungsabschluss, Verkehr mit Vertretern, Übersetzungen, etc.) fallende Arbeiten betrafen. Gleiches gilt für die durch ihn ausgeübten allgemeinen, kraft gesetzlicher Ordnung unentziehbaren Funktionen als gewählter Verwaltungsrat (sämtliche Geschäftsführungsentscheide von weitreichender Tragweite, Mitwirkung an allen Geschäftsführungsentscheiden, soweit kein gültiges Reglement über die Delegation von Geschäftsführungsbefugnissen vorlag, Mitwirkung an allen gesetzlich zwingend notwendigen Verwaltungsratssitzungen, etc.).

Demgegenüber befand sich unbestrittenermassen ab August 2017 in N lediglich ein klassisches Briefkastendomizil, welches einzig den Zweck hatte, im Kanton XX einen formellen, statutarischen Sitz zu begründen. Im innerschweizerischen Kontext befand sich der Mittelpunkt der Firmenaktivitäten damit zweifellos in E, wo in geschlossenen Räumlichkeiten die einzigen auf Schweizer Staatsgebiet direkt der Pflichtigen zuzuordnenden und keineswegs nur (ganz) untergeordneten Handlungen vorgenommen wurden. Die Situation entspricht dem Sachverhalt in den weiter oben zitierten einschlägigen Präzedenzfällen. Die Berufung auf einen ausländischen Ort der tatsächlichen Verwaltung ist vorliegend widersprüchlich und nicht statthaft, denn die Pflichtige hat sich nach aussen erkennbar für einen Firmensitz in der Schweiz entschieden und die hiesige Steuerhoheit ohne Weiteres anerkannt. Art und Umfang der ausländischen Tätigkeit sind dabei nach der Rechtsprechung nicht von Belang (StRG, 31. Januar 2023, 2 ST.2022.11). Nach ihren eigenen Aussagen will die Pflichtige sich demgegenüber (auch falls ihr Ort der tatsächlichen Verwaltung aus eigener Sicht gar nicht in der Schweiz liegt) vorbehaltlos der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton XX unterwerfen, d.h. sie wird – über die Gründe kann nur spekuliert werden – erklärtermassen ge-

genüber diesem Kanton in widersprüchlicher Weise einen gänzlich gegenteiligen Standpunkt (als gegenüber dem Kanton Zürich) einnehmen und dort gerade darauf verzichten, einen ausländischen Ort der tatsächlichen Verwaltung geltend zu machen.

Die Pflichtige selber geht noch weiter und stellt sich auf den Standpunkt, sie habe bei Lichte betrachtet einen Ort ohne nennenswerte Substanz (B) legitimerweise durch einen anderen, steuertechnisch vorteilhafteren Ort ohne Substanz (N) ersetzt. Sie gibt damit – obwohl sie dies nicht in diesen Worten dargestellt haben will – im Ergebnis zu, innerhalb der Schweiz ein Scheindomizil durch ein anderes, wohlfeileres Scheindomizil ersetzt zu haben. Fiktive schweizerische Firmensitze führen möglicherweise dazu, dass ausländische Staaten irregeführt werden und um die Steuereinnahmen aus den tatsächlich ihrem Hoheitsgebiet zuzuordnenden Erträgen geprellt werden. Sie könnten zudem dazu missbraucht werden, die Gesetze des Staates, in dem sich der tatsächliche Sitz einer Unternehmung befindet, auszuhebeln, etwa im Zusammenhang mit Sanktionen, Geldwäscherei, Schutz von Arbeitnehmern, Umweltschutz etc. Ob dies vorliegend zutrifft, ist zwar nicht erwiesen. Die gesetzliche Ordnung ist indessen nicht dazu da, der Gründung von Scheindomizilen Vorschub zu leisten, indem sie die freie Wahl des günstigsten Anbieters (Kanton, Gemeinde) erlaubt, und so gewissermassen einen staatlichen Supermarkt für verpönte "Scheindomizil-Shopping" zur Verfügung stellt. Das Verhalten der Pflichtigen verdient jedenfalls auch unter diesem Aspekt getreu dem römischrechtlichen Grundsatz "nemo auditur propriam turpitudinem allegans" keinen Schutz.

Der (innerschweizerische) Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich damit, wie die Vorinstanz im Einspracheentscheid richtig entschieden hat, im Kanton Zürich. Das Rechtsmittel ist abzuweisen.

c) Ob die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen nach innerstaatlichem Recht des Lands YY allenfalls am dortigen Wohnsitz des einzigen operativ tätigen, beherrschenden Aktionärs und zweiten Verwaltungsrats anzusiedeln wäre, kann nach alledem offen bleiben. Die Pflichtige tritt nach aussen gegenüber Kunden und Behörden stets als schweizerische Firma auf. Sie macht deshalb zu Recht keine doppelte Ansässigkeit geltend und behauptet insbesondere nicht, sich im Ausland wegen den dort stattfindenden Handelsaktivitäten der unbeschränkten Steuerhoheit unterwerfen zu wollen bzw. unterworfen zu haben. Sie hegt auch nicht die Absicht, in YY einen den

tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden offiziellen Firmensitz oder eine Zweigniederlassung für die Welt erkennbar in einem öffentlichen Register einzutragen.

Die Geltendmachung einer internationalen Doppelbesteuerung käme ohnehin einem – wie gesehen verpönten – Abkommensmissbrauch gleich, weil die Pflichtige sich mit Absicht jahrelang und auch im streitbetroffenen Geschäftsjahr 2017 durch die Aufrechterhaltung eines schweizerischen statutarischen Sitzes vorbehaltlos der hiesigen Steuerrechtsordnung unterworfen hat.

3. Dies führt zur Abweisung des Rekurses. 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 Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1958).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]