



Entscheid

20. Dezember 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Christian Griesser,
Steuerrichterin Verena Bieri und Gerichtsschreiberin Mara Kütük

In Sachen

A AG,

vertreten durch B AG,

Rekurrentin,

gegen

Kanton Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2020

hat sich ergeben:

A.1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt Finanz- und Vermögensberatung. Sie wurde am ... unter ihrem damaligen Namen AA AG mit Sitz an der ... in C gegründet. In der Folge hatte sie ihren statutarischen Sitz ab dem ... 2006 in D bzw. ab 2013 in E im Kanton X. 2022 verlegte die Pflichtige ihren statutarischen Sitz in den Kanton Y. Ferner hatte die Pflichtige ab 2007 eine Zweigniederlassung in C eingetragen.

Herz und Seele der Pflichtigen ist G, welcher sowohl als Präsident als auch als Delegierter des Verwaltungsrats deren Geschicke leitet. "[...]."

2. Wie in den Vorjahren legte die Pflichtige im Kanton Zürich für die Steuerperiode 2020 ihrer (leeren) zürcherischen Steuererklärung die vollständig ausgefüllte Steuererklärung des Kantons X (inkl. Bilanz und der Erfolgsrechnung) bei, wobei sie darin vom steuerbaren Reingewinn von Fr. 304'200.- in einem ersten Schritt 10 % (Fr. 30'420.-) als Vorausanteil dem Sitzkanton X zuzuweisen beantragte. Den verbleibenden Gewinn wollte sie zu 90 Prozent in den Betriebsstättekanton Zürich ausgeschieden haben. Die Veranlagung im Kanton X erfolgte am ... 2022 deklarationsgemäss und erwuchs in der Folge in Rechtskraft.

Mit Auflage vom 5. Juli 2022 teilte das kantonale Steueramt der Pflichtigen mit, dass für die Steuereinschätzung noch weitere Abklärungen erforderlich seien, und forderte sie auf, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

- sämtliche Kontendetails der Erfolgsrechnung und der Bilanz 2020 sowie geordnete Belege mit ersichtlicher geschäftsmässiger Begründung;
- umfassende Sachdarstellung über die Geschäftstätigkeit;
- Nachweis über eine allfällige Tätigkeit in X mittels geeigneter Unterlagen;
- Mietvertrag/Domizilvertrag der Räumlichkeiten in X und Arbeitsverträge der Mitarbeiter;
- sämtliche Verträge, welche mit der B AG abgeschlossen wurden und sämtliche Rechnungen, welche für die Beratungstätigkeit im Steuerjahr 2020 gestellt wurden.

Mit Eingabe vom 31. Oktober 2022 äusserte die Pflichtige die Meinung, die "interkantonalen" Verhältnisse seien bereits für die Steuerperioden 2006 bis 2012 eingehend untersucht worden. In der Folge hätten sich die Parteien sowie der Kanton X darauf geeinigt, dass dem formellen Sitzkanton X ein Vorausanteil von 10% zuzuweisen sei.

Vom übrigen steuerbaren Gewinn seien sodann 90% in den Kanton Zürich auszuscheiden, wo sich die Betriebsstätte befinde. An den damals aufgezeigten Verhältnissen habe sich nichts geändert. Die Pflichtige schlug vor, diese Steuerauscheidung fortzuführen. Die Pflichtige reichte einen (nicht unterschriebenen) Mietvertrag mit der H AG in E, die Protokolle einer per Videokonferenz durchgeführten Generalversammlung und einer Verwaltungsratssitzung vom ... 2021 sowie mehrere Arbeitsverträge ein. Die anderen eingeforderten Unterlagen reichte sie nicht ein, mit der Bemerkung, dass die Buchhaltungsunterlagen umfangreich und teilweise vertraulich seien, weshalb sie (vorerst) davon absehe.

Am 24. November 2022 traf das kantonale Steueramt die Einschätzung für die Steuerperiode 2020. Darin hielt es fest, dass die Pflichtige trotz Auflage keinen Nachweis einer Tätigkeit irgendwelcher Art im Kanton X erbracht habe. Dem statutarischen Sitz komme damit bloss formelle Bedeutung zu bzw. er erscheine als künstlich erschaffen. Richtigerweise befinde sich das Hauptsteuerdomizil in C und damit im Kanton Zürich, wo die Pflichtige unbestrittenermassen über Büroräumlichkeiten verfüge und ihre Dienstleistungen erbringe. Die ins Feld geführten Vorjahresveranlagungen entfalteten keine Bindungswirkung. Im Resultat legte das kantonale Steueramt einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 304'200.- und ein steuerbares Kapital von Fr. 599'000.- fest.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 3. Januar 2023 Einsprache mit dem Antrag, die Steuerauscheidung habe analog der bisherigen Praxis zwischen den Kantonen Zürich und X zu erfolgen, weshalb vom Gewinn 81% C und 19% E zuzuweisen seien. Eine weiter gehende Begründung enthielt die Eingabe nicht, und auch die eingeforderten (Buchhaltungs-)belege fehlten nach wie vor.

Die Einsprache wurde am 3. Februar 2023 abgewiesen.

C. Gegen diesen Entscheid erhob die Pflichtige am 13. März 2023 Rekurs und beantragte, die Steuerfaktoren seien gemäss der eingereichten Steuererklärung vorzunehmen. Sie begründete ihren Standpunkt vornehmlich damit, dass der Kanton Zürich die Beweislast dafür trage, dass die Pflichtige tatsächlich im Kanton Zürich verwaltet werde, und nicht am statutarischen Sitz in X. Dem Kanton Zürich sei es nicht gelungen zu beweisen, dass die tatsächliche Leitung der Geschäftstätigkeit sich nicht

überwiegend in E abspiele. Dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners.

Das kantonale Steueramt schloss am 31. März 2023 auf Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen.

Auf die Parteivorbringen wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) 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.

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 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) bzw. Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (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, E. 2.3.6 = StE 2019 B 71.31. Nr. 4, mit weiteren Hinweisen).

bb) Hingegen liegt nur eine beschränkte Steuerpflicht einer juristischen Person vor, wenn sie im Kanton lediglich eine Betriebsstätte unterhält (§ 56 Abs. 1 lit. b StG). In diesen Fällen beschränkt sich die Steuerpflicht gemäss § 57 Abs. 2 StG auf den Teil des Gewinns und Kapitals, der der Steuerpflicht im genannten Kanton unterliegt. Dabei erfolgt die Steuerauscheidung gemäss § 57 Abs. 3 StG im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Der Begriff Betriebsstätte wird weder in § 56 StG noch in Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG näher erläutert, weshalb in diesem Zusammenhang die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV anwendbar ist (BGE 134 I 303 E. 1.2). Eine Betriebsstätte setzt eine feste Geschäftseinrichtung voraus, in der die Tätigkeit des ausserkantonalen Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, das heisst ständige körperliche Anlagen, in denen das Unternehmen einen qualitativ sowie quantitativ erheblichen Teil seines technischen und kommerziellen Betriebs vollzieht (BGE 134 I 303 E. 2.2). Ausgeklammert sind nebensächliche oder untergeordnete Tätigkeiten (BGE 110 Ia 190 E. 3).

b) aa) Als Sitz der Aktiengesellschaft gilt nach Zivilrecht der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 626 Abs. 1 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).

bb) Die Praxis hat eine Reihe von Beispielen genannt bzw. Indizien herausgearbeitet, die für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes sprechen:

- 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.

cc) 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, 4. A., 2022, 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). Abzustellen ist somit auf den Ort der Führung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung (vgl. BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.2, a.z.F.).

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).

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, mit Hinweisen; 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 konzentrierte 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; BGr, 7. September 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 Geschäftsleitung innehabenden Person sollte nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden.

c) aa) aaa) Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") gilt, ist absolute Gewissheit nicht erforderlich. Es genügt, wenn die Behörde nach der Beweiswürdigung aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachverhalts überzeugt ist (BGr, 12. Mai 2020, 2C_926/2019, E. 2.3). Die Behörde bzw. das Gericht würdigt die Beweise frei. Verletzt die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden, denn die Behörde ist bei der Wahrheitsfindung auf die tatkräftige Mitwirkung der steuerpflichtigen Person angewiesen, welche die eigenen Lebensverhältnisse durch ihre Nähe zum Sachverhalt am besten kennt. Die Verweigerung der Mitwirkung durch eine juristische Person 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 Unternehmensinhaber als Entscheidungsgrundlage vorliegen, wobei die privaten Steuerakten dem Steuergeheimnis unterliegen. Zwangsmittel sind dem schweizerischen Steuerrecht weitgehend fremd. Richtigerweise ist deshalb nach Treu und Glauben zu erwarten, dass die steuerpflichtige Person alle Fakten, die zu ihren Gunsten sprechen, in der durch die Behörde angeordneten (gründlichen) Untersuchung und im (u.U.) darauf folgenden Rechtsmittel- bzw. Rekursverfahren von sich aus bekannt zu geben bereit ist. Klaffende Lücken im Sachverhalt und vage Umschreibungen müssen sich deshalb mit Blick auf die gesetzlich vorgegebene Mitwirkungspflicht im Rahmen der Beweiswürdigung ohne Weiteres zu deren Ungunsten auswirken (vgl. hierzu BGr,

28. Dezember 2021, 2C_55/2021, E. 4.1.2; BGr, 8. Juni 2021, 2C_212/2021, E. 5.1.2; StRG, 31. Januar 2023, 2 ST.2022.11; StRG, 13. September 2022, 2 ST.2021.14).

bbb) Ausgangspunkt jedes Steuerhoheitsentscheids bildet bei juristischen Personen zunächst die Buchhaltung. Es handelt sich bei den Geschäftsbüchern (wozu das Journal, die Kontoauszüge und sämtliche Belege zählen) um Urkunden, welchen erhöhte Beweiskraft zukommt (StRG, 28. Juli 2022, 2 VS.2022.3, E. 1b, a.z.F.; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 186 N 30 DBG und § 261 N 28 StG). Wer nämlich zum Zweck der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung gebraucht, macht sich des Steuerbetrugs schuldig (Art. 186 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], Art. 59 Abs. 1 StHG; § 261 Abs. 1 StG). Die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchhaltung sind in Art. 957 und 957a OR statuiert. Zu beachten sind dabei namentlich die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge, die Klarheit, die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens sowie die Nachprüfbarkeit (vgl. Art. 957a Abs. 2 OR). Zum systematischen Vorgehen gehört auch der Grundsatz der *Zeitnähe* der Buchungen, obwohl dieser im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt wird (Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 5. A., 2022, § 6 N 64).

Nicht nur den Aufwandbelegen (insbesondere zu Reisen und übrigen Geschäftsspesen, Raumaufwand sowie Verwaltungskosten, Dritteleistungen, etc.) sind für das Steuerhoheitsverfahren zentrale Informationen zum gewöhnlichen Geschäftsgang und zu den Aufenthaltsorten der Mitarbeitenden zu entnehmen. Ebenso wichtig sind die aus den Buchungstexten und Belegen gewonnenen Erkenntnisse zu Art und Umfang der Umsätze (in Bezug auf Standorte der Kunden, Art und Ort der erbrachten [Dienst-]Leistungen, Wichtigkeit der verschiedenen Geschäftsbeziehungen mit Blick auf Höhe der erzielten Erlöse, etc). Es ist vorauszusetzen, dass Buchhaltungsunterlagen für juristische Personen jederzeit greifbar sind und – zumindest vorerst in elektronischer Form – ohne Umschweife eingereicht werden können. Entsprechende Begehren der Steuerbehörden sind zumutbar, und es ist ihnen deshalb Folge zu leisten, ansonsten anzunehmen ist, die Steuerpflichtigen seien ihren elementarsten Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen (StRG, 13. September 2022, 2 ST.2021.14). Weiter kommt im Hoheitsverfahren der Vorlage von Verträgen eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zu. Miet- und Domizilverträgen kann etwa entnommen werden, wie gross und welcher

Art die Geschäftsräumlichkeiten am Ort des formellen Sitzes sind. Briefkastendomizile zeichnen sich oft dadurch aus, dass mit einem (üblicherweise) lokalen Treuhänder, Anwalt oder Steuervertreter schriftliche Verträge über die in Anspruch genommenen Dienstleistungen abgeschlossen wurden (z.B. Aufträge zur Weiterleitung der Post, Erstellung bzw. Prüfung der Buchhaltung, Zurverfügungstellung von Telefon- und Sekretariatsdienstleistungen, Vertretung gegenüber Behörden).

bb) aaa) Von der Beweiswürdigung ist die Beweislast zu unterscheiden. Diese beiden Begriffe werden oft vermischt bzw. verwechselt. Die Beweislastverteilung spielt einzig dann eine Rolle, wenn die Beweislage nach eingehender Untersuchung und tatkräftiger Mitwirkung der steuerpflichtigen Person zu dünn ist, um den Sachverhalt unter die gesetzlichen Bestimmungen zu subsumieren. Beweispflichtig ist für den Ort der tatsächlichen Verwaltung im eigenen Kanton derjenige Kanton, welcher diesen 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.

bbb) 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). Bei dieser Regel handelt es sich genau genommen nicht um eine Beweislastregel sondern eine Vermutung, durch welche das Beweismass herabgesetzt wird.

cc) Die Anwendung der Beweislastregeln führt im Zusammenspiel mit den Vermutungen, den Regeln zum Beweismass und den Regeln rund um die Beweiswürdigung (Letztere unter Berücksichtigung der steuerrechtlichen Mitwirkungspflicht) in den allermeisten Fällen zu einem nicht unbilligen bzw. befriedigenden Resultat. Es ist fast nicht denkbar, dass sich eine völlige Beweislosigkeit einstellt, weil z.B. die Verhältnisse rund um die täglichen Aktivitäten einer Unternehmung den verantwortlichen Organen und Mitarbeitenden in unverschuldeter Weise überhaupt nicht mehr präsent sind und auch nicht unter Beizug der Buchhaltung wenigstens in guten Treuen rekonstruiert werden können. Ein solcher Fall könnte höchstens eintreten, wenn die Organe verstorben bzw. ohne

Angabe einer neuen Adresse verreist sind und trotz umfangreicher Nachforschungen unauffindbar bleiben. Zudem müsste darüber hinaus auch die gesamte Buchhaltung und die übrige Dokumentation – ohne Schuld der Unternehmung – aus irgendeinem Grund (z.B. Erdbeben, Überschwemmung, Brand) unrettbar verloren gegangen sein, sodass die Ereignisse sich trotz aller Bemühungen nicht mehr nachvollziehen lassen.

2. a) Die Pflichtige ist im Kanton Zürich aufgrund der hiesigen Betriebsstätte – sie betreibt in C an bester Lage in eigenen, jährlich zu über Fr. 550'000.- angemieteten Räumlichkeiten und mit eigenem Personal ein erfolgreiches Vermögensverwaltungsgeschäft – beschränkt steuerpflichtig. Insofern war sie von vornherein zur vorbehaltlosen Mitwirkung verpflichtet (§ 135 Abs. 2 StG; Oesterhelt/Schreiber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 22 N 7 StHG). Die entsprechenden Einwände der Pflichtigen zielen damit ins Leere. Das Ausmass der Mitwirkungspflicht von schweizerischen Gesellschaften, die im Kanton Zürich bisher noch nicht am Steuerregister geführt wurden bzw. sich der hiesigen Steuerpflicht noch nicht (von sich aus) unterworfen haben, braucht an dieser Stelle nicht erörtert zu werden.

b) aa) Das kantonale Steueramt hatte aufgrund der Infrastruktur in C und den darin durch das dort regelmässig anwesende, angestellte Personal erzielten namhaften Umsätzen sowie des in unmittelbarer Nähe in I am J wohnhaften Gründers und Geschäftsführers allen Grund dazu, der Frage nachzugehen, ob sich allenfalls auch die tatsächliche – sich normalerweise am Sitz abspielende – Geschäftsführung zur Hauptsache hier (und nicht im fernab gelegenen Kanton X) abspiele und ob die Fäden der Geschäftsführung hier zusammenlaufen.

bb) Die Pflichtige bzw. deren Vertretung hat sich bis zum heutigen Tag geweigert, die allermeisten mittels klar formulierter Auflage vom 5. Juli 2022 einverlangten entscheidungswesentlichen Dokumente einzureichen. So fehlen nach wie vor die Kontoblätter der Buchhaltung, welche der Pflichtigen auf Knopfdruck zur Verfügung gestanden hätten, und ohne die der Steuerbehörde und dem Gericht ein auch nur ansatzweise vernünftiger Überblick über die tatsächlichen Verhältnisse von vornherein verunmöglicht wird. Wie gesehen ist die Einreichung der Buchhaltung, welche ein zentrales und zuverlässiges Beweismittel darstellt, im *Steuerhoheitsverfahren* stets zumutbar sowie notwendig und damit verhältnismässig. Weiter fehlt von den Verträgen, welche die Pflichtige mit

ihrer Steuervertretung abgeschlossen hat, und die unerlässliche Hinweise auf Art und Umfang der Firmenaktivitäten in X geliefert hätten, immer noch jede Spur. Von einer substantiierten (detaillierten) taggenauen Beschreibung von sich in X abspielenden Tätigkeiten im Rahmen der operativen, tagtäglichen Leitung der Pflichtigen kann schliesslich überhaupt keine Rede sein, obwohl der Steuerkommissär eine solche umfassende Umschreibung ausdrücklich verlangt hat, und allein der (im Übrigen fachkundig vertretenen) Pflichtigen aufgrund ihrer Nähe zum Sachverhalt konkrete Aussagen und Beschreibungen überhaupt möglich sind. Zwangsmittel kennt das hiesige Steuerrecht nicht, weshalb die Mitwirkung durch die Steuerpflichtigen eine zentrale Rolle spielt. Anders verkäme die im Gesetz verankerte Untersuchungsmaxime zur reinen Farce.

cc) Die wenigen eingereichten Schriftstücke sind nicht dazu geeignet, den Sachverhalt in irgendeiner Weise zu Gunsten der Pflichtigen zu erhellen. Der Mietvertrag wirft nur Fragen auf, statt Fragen zu klären: Zum einen ist er gar nicht unterzeichnet, zum anderen ist die Bezeichnung des Mietobjekts völlig unklar. Die Pflichtige mietet ein "Büro" an der ...strasse in E. Aus der Bezeichnung des Mietobjekts geht nicht einmal hervor, ob ein einzelner (abgeschlossener) Büroraum oder aber ein Büro mit mehreren Räumen "vermietet" wurde. Die Bezeichnung wäre eindeutig, wenn die Liegenschaft nur über einen einzigen Büroraum verfügen würde. Dem ist jedoch nicht so. Es handelt sich um einen grösseren Gewerbekomplex mit unzähligen Firmen (Google Street View von 2013). Die monatlichen Kosten von nur Fr. 3'000.- muten im Vergleich zum im Jahr 2020 ausgewiesenen Raumaufwand von insgesamt über Fr. 550'000.- verschwindend klein an.

Die Protokolle der Generalversammlung sowie der Verwaltungsratssitzung, welche beide am ... 2021 stattgefunden haben, liefern keine Erkenntnisse für die Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen, denn die genannten Sitzungen fanden online (nicht physisch) und im Jahr 2021 statt. Der Ort der Verwaltungsratssitzungen und Generalversammlungen ist i.d.R. ohnehin nicht massgebend für die Beurteilung der Steuerhoheit, was der Steuervertretung der Pflichtigen sehr wohl bekannt ist.

Die Pflichtige hat schliesslich insgesamt acht Arbeitsverträge vorgelegt. In sieben dieser Verträge wird C als Arbeitsort angegeben. Lediglich im Arbeitsvertrag aus dem Jahr 2008 mit Gründer und Geschäftsführer ("Chief Executive Officer") G wird der damalige formelle Sitz der Pflichtigen in D als Arbeitsort genannt. Daraus lässt sich

jedoch nicht folgern, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung während der strittigen Steuerperiode – mithin 12 Jahre später – tatsächlich im Kanton X befand. Eine substantiierte Schilderung (mit datumsgenauer Angabe von physischen Aufenthalten und Tätigkeitsbeschreibungen) bzw. ein Beweis dafür, dass G sich überhaupt je in E aufhielt, geschweige denn dort eine Tätigkeit irgendwelcher Art ausübte, wird dadurch selbstredend nicht erbracht. Vielmehr ist zu vermuten, dass G für die operative Führung seiner Unternehmung wesentliche Entscheide überwiegend in den Räumlichkeiten in C gefällt hat, wo er sich nur schon zur Überwachung und Anleitung des Personals und zur Vorbereitung seiner zahlreichen Auslandsreisen, die ihren Anfang wohl nicht in E nahmen, zu Arbeitszwecken mehr oder minder regelmässig aufgehalten haben musste.

Ferner wird in der Rekurschrift erwähnt, dass der Geschäftsführer jährlich etwa sechs Monate damit verbringe, Kunden in K und L zu akquirieren. Ausserdem habe ein Miteigentümer seinen Wohnsitz in D/Kanton X. Der Sitz sei von D nach E verlegt worden, weil die K-Kunden bevorzugt mit dem Helikopter nach E fliegen würden. Diese Sachdarstellungen sind viel zu vage gehalten und wurden ausserdem durch keine aussagekräftigen Unterlagen oder Beweismittelanbote untermauert. Die Pflichtige hat es versäumt, die Namen und Adressen der Kunden und die genauen Daten und Zeiten der Helikopterflüge zu nennen. Die vagen Bemerkungen sind im Rahmen der Erstellung konkreter, wahrer Ereignisse in keiner Weise hilfreich. Ebenso wenig ist es von Bedeutung, dass – so jedenfalls die Behauptung – ein Mitaktionär mit seiner Familie in X wohnt. Die Pflichtige hielt es nicht einmal für nötig, zumindest dessen Namen, Adresse und den Umfang seiner Beteiligung zu nennen. Es bleibt damit unklar, ob dieser Mitaktionär mit der Unternehmung überhaupt ein Arbeitsverhältnis hatte, welches es erlauben würde, seine angeblichen Bemühungen zur Akquisition von Kunden in K der Unternehmung zuzuordnen, und inwiefern er aufgrund der Beteiligungsverhältnisse auf die operative Unternehmensführung überhaupt realistischere Weise – zumindest indirekt – hätte Einfluss nehmen können.

dd) Die fast vollständige und ausdrückliche Weigerung der Pflichtigen bzw. ihrer Vertretung, bei der Erstellung des Sachverhalts ernsthaft und in guten Treuen – im Rahmen des Zumutbaren – mitzuwirken, lässt keinen anderen Schluss zu, als dass die Buchungstexte und Belege der Buchhaltung bzw. die Verträge mit der Steuervertretung eine ganz andere Sprache sprechen, und den Standpunkt der Pflichtigen gerade nicht stützen. Eine andere Erklärung ist schlicht nicht denkbar. Ohne Analyse der Geschäftsvorfälle und der Belege war es der Steuerbehörde schliesslich auch nicht

möglich, die (spärlichen) Behauptungen der Pflichtigen mit den beurkundeten Geschäftsvorfällen abzugleichen und die unweigerlich auftauchenden Folgefragen zu stellen bzw. in gezielter Weise weitere Untersuchungen vorzunehmen.

Die Steuerbehörde ist in willkürfreier Würdigung der Beweislage (wozu wie gesehen auch das unkooperative Verhalten der Pflichtigen gehört) damit zu Recht davon ausgegangen, dass in der Steuerperiode 2020 im Kanton X im Rahmen der operativen Führung der Pflichtigen durch G (und durch andere Entscheidungsträger- bzw. -trägerinnen) überhaupt keine Entscheide gefällt wurden, und die operative Leitung am Ort der Geschäftstätigkeit in C wahrgenommen wurde.

Die tatsächliche Verwaltung gemäss Art. 20 Abs. 1 StHG bzw. § 55 StG befindet sich damit im Kanton Zürich, und die Pflichtige ist folglich aufgrund persönlicher Zugehörigkeit ausschliesslich hier steuerpflichtig, was zur Abweisung des Rechtsmittels führt.

c) Die Pflichtige bezieht sich auf eine angeblich vom kantonalen Steueramt Zürich im Jahr 2010 bei der Pflichtigen durchgeführte Bücherrevision in Bezug auf die Steuerperiode 2006 durch den Steuerrevisor M. Sie behauptet, an den damals aufgezeigten Verhältnissen habe sich nichts geändert, weshalb in der Gewinnsteuerauscheidung weiterhin 81% C und 19% E zuzuweisen seien. Die Pflichtige scheint sich auf Treu und Glauben zu berufen, verkennt dabei aber, dass der Sachverhalt von den Steuerbehörden aufgrund der Untersuchungsmaxime und des Periodizitätsprinzips in jeder Steuerperiode ohne äusseren Anlass jederzeit erneut untersucht werden kann. Es ist gerade nicht so, dass die einmal festgesetzte Steuerhoheit in einem Kanton sich für alle Folgejahre bis zur Liquidation der Gesellschaft perpetuiert. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung ist eine Neubeurteilung in einer Folgeperiode sehr wohl möglich, wenn sich nur schon die der Behörde vorliegende Informations- und Beweislage anders präsentiert, sofern bei der vorausgehenden Untersuchung die Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen strikte gewahrt wurden (BGr, 8. März 2022, 2C_323/2021, E. 3.4.6). Dasselbe muss selbstredend auch gelten, wenn sich die ursprüngliche Subsumtion als falsch erweist.

Dafür, dass im Jahr 2010 eine umfassende Untersuchung über den Ort der tatsächlichen Leitung betreffend Steuerperiode 2006 geführt wurde, die in der Folge zu einer Einigung mit den involvierten Steuerverwaltungen geführt hätte und auf die sich die Pflichtige nach Jahr und Tag mit Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen könnte, hat die hierfür beweisbelastete Pflichtige keine Beweise vorgelegt.

Ebensowenig hat sie nachgewiesen, dass sich die Verhältnisse in den vergangenen vierzehn Jahren überhaupt nicht geändert haben. Die Pflichtige hätte allermindestens, damit das Gericht vorliegend auf eine nach wie vor völlig unveränderte Beweislage schliessen könnte, das Resultat der Bücherrevision (in Form eines Protokolls oder des Revisionsberichts) sowie die dem Revisor damals vorliegenden Buchhaltungsunterlagen und weiteren Dokumente einreichen müssen. In der angeblich untersuchten Steuerperiode 2006 befand sich der statutarische Sitz und der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen bis zur formellen Sitzverlegung bis kurz vor Weihnachten ohnehin zunächst in C und anschliessend für nur gerade neun Tage in D/Kanton X (und nicht wie in der vorliegend strittigen Steuerperiode in E). Die der Behörde und dem Gericht bekannten Verhältnisse haben sich damit jedenfalls gegenüber der Steuerperiode 2006 in ganz offensichtlicher Weise verändert, nachdem nunmehr eine völlig neue Ortschaft und ein völlig neues Mietobjekt im Spiel sind.

3. Eventualiter macht die Pflichtige geltend, dass im Kanton X mindestens eine Betriebsstätte vorliege. Wie gesehen befindet sich der Ort der tatsächlichen Leitung in C. Für die (steuermindernde) Behauptung einer ausserkantonalen Betriebsstätte trägt die Pflichtige die volle Beweislast.

a) Bei einer Betriebsstätte handelt es sich um einen Ort, zu welchem eine steuerrechtlich erhebliche Beziehung besteht, die weniger eng ist als die Beziehung zum Hauptsteuerdomizil (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 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/Rohner, § 56 N 8 i.V.m. § 4 N 13 ff. StG, auch zum Folgenden).

Die qualitative Erheblichkeit verlangt dabei, 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, 2. A., 2021, § 11 N 17; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 4 N 14b StG). Auch reine Hilfsfunktionen, welche die Tätigkeiten anderer Betriebsstätten

unterstützen, können Betriebsstätten darstellen, sofern sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

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/Rohner, § 4 N 14b StG). 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 die Tätigkeit einer juristischen Person auf eine Vielzahl verschiedener Orte, kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass jeder dieser Orte eine Betriebsstätte ist. 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.

b) Wie bereits erläutert, erweisen sich insbesondere das Mietobjekt im Kanton X und weitere von der Pflichtigen dargestellte Sachverhalte als unklar. Im Normalfall ist eine juristische Person in der Lage, die geltend gemachte Betriebsstätte mithilfe zahlreicher Belege zu untermauern und reicht die dazugehörigen Unterlagen auch ohne ausdrückliche Aufforderung ein. Im zu beurteilenden Fall untermauerte die Pflichtige weder die von ihr vertretenen Sachverhalte durch aussagekräftige Unterlagen, noch wurden die Kontodetails, welche am 5. Juli 2022 eingefordert wurden, eingereicht. Daher ist es nicht möglich, die qualitativen und quantitativen Anforderungen für eine Betriebsstätte zu prüfen. Es ist festzuhalten, dass somit keinerlei Anhaltspunkte für eine Betriebsstätte im Kanton X vorhanden sind.

Das kantonale Steueramt hat vor diesem Hintergrund das Bestehen einer Betriebsstätte im Kanton X zu Recht verneint und von einer entsprechenden Ausscheidung von Steuerfaktoren abgesehen.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist dieser keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]