



Entscheid

15. Dezember 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichterin Tanja Petrik und Gerichtsschreiber Ricardo Marino

In Sachen

A Ltd.,
Steuergemeinde B,

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Steuerhoheit (Direkte Bundessteuer sowie
Staats- und Gemeindesteuern ab 1.1.2013)**

hat sich ergeben:

A. Die A Ltd. (nachfolgend die Beschwerdeführerin bzw. Rekurrentin oder die Gesellschaft) wurde am ... 2010 unter zypriotischem Recht mit Sitz in Zypern gegründet. Sie bezweckt im Wesentlichen das Erbringen von Beratungsleistungen im Bereich [...]. Einziger Anteilsinhaber ist der in B wohnhafte D (nachfolgend der Geschäftsführer).

Mit Aktenaufgabe vom 12. November 2018 und Mahnung vom 29. März 2019 forderte das kantonale Steueramt die Beschwerdeführerin/Rekurrentin auf, Unterlagen zur Abklärung des Ortes ihrer tatsächlichen Verwaltung einzureichen. Mit Schreiben vom 28. März 2019 kam die Beschwerdeführerin/Rekurrentin der Aufforderung nach und machte geltend, der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung liege nicht in der Schweiz.

Mit Vorentscheid vom 15. April 2019 nahm das kantonale Steueramt die Steuerhoheit über die Beschwerdeführerin/Rekurrentin für die Steuerperioden 2013 bis und mit 2017 in Anspruch.

B. Hiergegen erhob die Beschwerdeführerin/Rekurrentin mit Schreiben vom 15. Mai 2019 Einsprache mit dem Antrag auf Feststellung, dass sich ihr steuerlicher Sitz nicht in der Schweiz befinde. Sie liess ihre Einsprache am 28. Mai 2019 mündlich beim kantonalen Steueramt vertreten. Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 31. Mai 2019 abgewiesen.

C. Gegen den Einspracheentscheid erhob die Beschwerdeführerin/Rekurrentin am 3. Juli 2019 Beschwerde bzw. Rekurs, in welchem sie die Steuerhoheit der Schweiz sowie des Kantons Zürich bestreitet und die Zusprechung einer Parteientschädigung verlangt.

Der mit Verfügung vom 12. Juli 2019 einverlangte Kostenvorschuss wurde fristgerecht geleistet.

Mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 24. Juli 2019 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde und des Rekurses.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet (Art. 50 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Auch eine juristische Person ausländischen Rechts wird damit in der Schweiz persönlich zugehörig bzw. unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie entweder ihren Sitz in der Schweiz hat oder von hier aus tatsächlich verwaltet wird.

Die gleiche Anknüpfung gilt gemäss § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) betreffend die kantonale Steuerpflicht. Nachdem vorliegend allein im Streit liegt, ob die Steuerpflicht in Zypern oder in E besteht, ist nachfolgend vorab über die Anknüpfung im internationalen Verhältnis zu entscheiden. Kann dabei die Schweiz die Steuerhoheit beanspruchen, so gilt dies auch für den Kanton Zürich.

b) Unter dem Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz einer juristischen Person zu verstehen (Oesterhelt/Schreiber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 50 N 9 DBG). Dieser befindet sich im Fall der Beschwerdeführerin/Rekurrentin nach dem bereits Gesagten in Zypern. Von deren persönlicher Zugehörigkeit bzw. unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz ist aufgrund der Alternativanknüpfung gleichwohl auszugehen, falls sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz befindet (VGr, 16. März 2016, SB.2015.00144; BGr, 20. August 2020, 2C_522/2019, E. 2.2; BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.6).

c) Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mit-

telpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird (BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, E 3; BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E 2.2, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Oesterheld/Schreiber, Art. 50 N 18 DBG). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Dabei ist nach konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichts kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis durch Dritte ausgeübt wird (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1; BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, E. 3; BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E. 2.2; ebenso VGr, 19. April 2017, SB.2017.00005, E. 2.1).

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 (vgl. Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 4 N. 78 OECD-MA mit Hinweisen; BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, E. 3). Entscheidend ist jener Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen. Abzustellen ist somit auf den Ort der Führung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung (vgl. BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.2; Übersicht in Heilinger/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, StR 2008, 742 und 752).

Findet die Geschäftsleitung in diesem Sinn an verschiedenen Orten statt, so kommt es auf das Zentrum, d.h. den Mittelpunkt dieser Tätigkeit an. Nicht entscheidend ist in der Regel der Ort der Verwaltungsratssitzungen oder der Generalversammlungen, denn die wichtigen Entscheidungen werden meist vorher recherchiert, vorbereitet, verhandelt und gefasst. Ebenso wenig kommt es auf den Wohnsitz der Aktionäre an, jedenfalls dann, wenn ihre Entscheidungen und Tätigkeiten nicht aufgrund eines Arbeitsverhältnisses oder ihrer Organfunktion der Gesellschaft zuzuordnen sind.

d) Im internationalen Steuerrecht gibt es keine einheitliche Definition des Begriffs der tatsächlichen Verwaltung bzw. Geschäftsleitung. Insbesondere definieren die Doppelbesteuerungsabkommen den Begriff nicht. Eine Auslegung hat als Folge der "Lex Fori"-Klausel in den Abkommen grundsätzlich nach dem Recht der Partnerstaaten zu erfolgen (Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 1993, S. 156. ff.). Jene Staaten, welche mit der Schweiz Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben, verstehen – in weitgehender Übereinstimmung – unter dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung jenen Ort, wo die laufenden Geschäfte tatsächlich geführt werden (Mäusli, S. 201). Inhaltlich besteht weitgehende Identität mit dem Ort der tatsächlichen Verwaltung, wie er vom Bundesgericht in seiner Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) entwickelt wurde.

Hat die Schweiz mit einem ausländischen Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen ratifiziert, so kann sie gestützt auf ihr eigenes Recht ungehindert an die Steuerpflicht am Ort des Sitzes oder am Ort der tatsächlichen Verwaltung anknüpfen.

Im vorliegenden Fall ist das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Zypern und der Schweiz am 15. Oktober 2015 in Kraft getreten (SR 0.672.925.81). Dementsprechend kann für die Periode vor dem 15. Oktober 2015 auf das nationale Recht der Schweiz und des Kantons Zürich abgestellt werden. Für die streitbetroffene Periode nach Inkrafttreten des Doppelbesteuerungsabkommens hat die Auslegung des Begriffs des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung aufgrund der "Lex Fori"-Klausel in besagtem Doppelbesteuerungsabkommen dennoch nach Schweizer Recht zu erfolgen.

e) Da das Vorliegen eines Anknüpfungspunkts, welcher die allgemeine Steuerpflicht begründet, eine steuerbegründende Tatsache darstellt, ist dies vom Gemeinwesen, welches den Besteuerungsanspruch erhebt, zu beweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 50 N 19 DBG, auch zum Folgenden). Der statutarische Sitz gilt i.d.R. aufgrund des Eintrags im örtlichen Handelsregister als bewiesen. Der tatsächliche Sitz bzw. der Ort der tatsächlichen Verwaltung bestimmt sich demgegenüber aufgrund der Umstände des Einzelfalls. Zuständig für die Untersuchung ist die Veranlagungsbehörde desjenigen Kantons, in dessen Hoheitsgebiet sich der mutmassliche Ort der tatsächlichen Verwaltung befinden soll. Die Beweislast liegt vollumfänglich bei der Steuerbehörde (vgl. für kantonales Recht: RB 1992 Nr. 17 = ZStP 1992, 177). Erscheint aber der von der Behörde angenomme-

ne Sitz in der Schweiz als sehr wahrscheinlich, so genügt dies i.d.R. als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Sitz ausserhalb der Schweiz zu erbringen (Oesterhelt/Schreiber, Art. 50 N 31 DBG).

2. a) Das kantonale Steueramt begründet seine Auffassung, wonach sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin/Rekurrentin in E befindet, im Einspracheentscheid auch damit, dass am Sitz der Beschwerdeführerin/Rekurrentin in Zypern keine Infrastruktur vorhanden sei. Wie das kantonale Steueramt richtigerweise feststellt, ergibt sich dies aus dem Schreiben vom 28. März 2019, mit welchem die Beschwerdeführerin/Rekurrentin die Aktenaufgabe vom 12. November 2018 beantwortete. Auch in der Beschwerde- und Rekursschrift wird eingeräumt, dass in Zypern der Gesellschaft keine Infrastruktur zur Verfügung steht. Weiter räumt die Beschwerdeführerin/Rekurrentin ein, dass der alleinige Geschäftsführer und Anteilsinhaber der Gesellschaft deren treibende Kraft ist. Sodann wird geltend gemacht, die Gesellschaft habe Personal in anderen Ländern. Aus den Akten ergeben sich aber keine Indizien, dass dieses Personal mit der Geschäftsleitung befasst ist. Dies wird denn auch von der Beschwerdeführerin/Rekurrentin nicht behauptet.

b) Ausserdem macht die Beschwerdeführerin/Rekurrentin geltend, der Ort der Generalversammlung und der Verwaltungsratssitzungen befinde sich auf Zypern und der Wohnsitz des Aktionärs sei für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung irrelevant. Letzterem ist beizupflichten. Indessen ist aber auch der Ort der Generalversammlung und der Verwaltungsratssitzungen nach Rechtsprechung des Bundesgerichts für die Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht in der Regel nicht massgeblich (BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2016, E. 2.2). Der Wohnsitz des Geschäftsführers kann aber sehr wohl massgeblich sein, sofern dieser an seinem Wohnsitz die Gesellschaft tatsächlich verwaltet (BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, E. 6.3).

c) Aus den Akten ergibt sich, dass der Geschäftsführer einen Grossteil seiner Zeit beruflich bedingt auf Reisen und im Ausland verbringt. Die Gesellschaft macht denn auch geltend, dass er die tatsächliche Verwaltung auf diesen Geschäftsreisen ausübe. Im Übrigen seien auch die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht des Geschäftsführers in der Schweiz nicht gegeben. Letzterer Punkt ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens, weswegen auf den steuerlichen Wohnsitz des Geschäftsfüh-

ners nicht weiter einzugehen ist. Zur Ermittlung des Orts der tatsächlichen Verwaltung ist denn auch nicht relevant, wo der Geschäftsführer seinen steuerlichen Wohnsitz hat, sondern wo die Geschäftsführung besorgt wird (vgl. E. 1c). Die Ausführungen der Gesellschaft, wonach der Geschäftsführer die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft dort besorgt, wo er sich gerade befindet, erscheint plausibel. Dies wird vom kantonalen Steueramt auch nicht bestritten. Folglich ist davon auszugehen, dass der Geschäftsführer seine Geschäftsleitungsentscheide überall fällt, ohne dass er hierfür eine besondere Infrastruktur benötigt. Dementsprechend ist darauf abzustellen, wo sich der Geschäftsführer aufhält, wobei nicht anzunehmen ist, dass der Geschäftsführer die tatsächliche Verwaltung während der von ihm geführten Workshops besorgt.

d) Die Gesellschaft macht geltend, ihre Geschäftstätigkeit finde primär in den Ländern Australien, Dänemark und in den USA statt. Der Geschäftsführer als "treibende Kraft" der Gesellschaft arbeite primär bei den Kunden vor Ort; dabei nutze er deren Infrastruktur und lasse sich von deren Personal unterstützen. Aus dem von der Gesellschaft eingereichten Log-Buch geht denn auch hervor, dass der Geschäftsführer den Grossteil seiner Arbeitstage im Ausland verbringt. Einen Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit können die Vertreter der Gesellschaft – nach eigenen Angaben – nicht ausmachen. Zwar verbrachte der Geschäftsführer gemäss Log-Buch beispielsweise im Jahr 2013 78 Arbeitstage in den USA, jedoch verteilen sich diese 78 Arbeitstage auf mehrere Standorte. Dabei verblieb der Geschäftsführer kaum je länger als 5 Tage am selben Standort. Nach einer jeweils kurzen Verweildauer bei einem Kunden (mit Übernachtung in lokalen Hotels) reiste er in der Regel weiter zum nächsten Kunden. Diese Reise kann in eine andere Stadt, ein anderes Land oder auf einen anderen Kontinent führen.

3. a) Obwohl es eine langjährige Rechtsprechung zum Ort der tatsächlichen Verwaltung gibt, wurde bisher nicht explizit festgehalten, welche geographischen Ausmasse ein Ort der tatsächlichen Verwaltung hat, bzw. welcher geographischer Konsolidierungskreis (z.B. Gebäude, Gemeinde, Kanton, Land) für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung massgeblich ist. Im vorliegenden Fall ergibt sich ein anderer Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit und der Geschäftsleitung, je nachdem wie der Begriff des Orts (im Sinne eines solchen Konsolidierungskreises) definiert wird. Deswegen stellt sich die Frage, ob darunter ein Land, eine Ortschaft, ein Gebäude oder gar ein Zimmer zu verstehen ist. Der Begriff des Orts wird weder im DBG noch im StG oder im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone

und Gemeinden (StHG) definiert. Auch das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Zypern definiert den Begriff nicht. In der Literatur wird zum Teil eine implizite Definition vorausgesetzt. So wird teilweise zur Prüfung der subjektiven Steuerpflicht in der Schweiz darauf abgestellt, ob die tatsächliche Verwaltung hauptsächlich in der Schweiz stattfindet (Beat Baumgartner, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2010, S. 161, der als Ort der tatsächlichen Verwaltung implizit einen Staat versteht; ebenso Locher/Marantelli/Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., 2019, S. 294; Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, S. 82). In der Lehre wird auch darauf hingewiesen, dass es nur einen einzigen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung geben könne (Peter Mäusli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 4 N 166 OECD-MA) und dass dieser Ort dort anzunehmen sei, wo der Mittelpunkt der ökonomischen Existenz der Gesellschaft liegt (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 7. A., 2016, S. 78). In der Botschaft zum StHG findet sich zumindest die Aussage, dass als Ort der tatsächlichen Verwaltung derjenige Ort, an welchem die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, zu verstehen sei (BBl 1983 III 1, 108; vgl. auch Oesterhelt/Schreiber, Art. 50 N 15 DBG). Dies wird denn auch vom Bundesgericht so vertreten (statt vieler BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; Heiling/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, in: StR 2008 742 ff., 751, mit Hinweisen).

b) Obwohl der Begriff des Orts (Konsolidierungskreis) weder vom Gesetzgeber noch von der Rechtsprechung oder Literatur klar definiert wird, wird meist implizit davon ausgegangen, dass es einen Ort geben muss, an welchem die Fäden der Geschäftsleitung zusammenlaufen können. So hält denn auch das Bundesgericht fest, dass bei einer Verteilung der tatsächlichen Verwaltung auf mehrere Orte der Schwerpunkt der Geschäftsführung zu identifizieren ist (BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, E. 3). Würde man im vorliegenden Fall auf die zeitliche Dauer der Aktivität pro Land abstellen, dann wäre der Schwerpunkt wohl in den USA zu verorten. Es wäre aber wohl kaum zutreffend, davon zu sprechen, dass dort die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen. Vielmehr war der Geschäftsführer in den USA an vielen verschiedenen Orten tätig, ohne dass sich dabei ein Mittelpunkt der ökonomischen Existenz der Gesellschaft gebildet hätte. Sodann genügt es in der Praxis auch nicht, den Ort der tatsächlichen Verwaltung in einem Land zu verorten, da Steuerjurisdiktionen innerhalb eines Landes oft weiter unterteilt sind. Geht man mehrstufig vor,

indem man zuerst den Schwerpunkt der Geschäftsführung nach Ländern und erst dann nach Kantonen/Bundesstaaten und zuletzt nach Gemeinden bestimmt, kommt man zu einem anderen Ergebnis, je nachdem wie die Grenzen der einzelnen Steuerjurisdiktionen gezogen sind. Ausserdem zeigt der vorliegende Fall, dass man bei einem stufenweisen Vorgehen den Ort der tatsächlichen Verwaltung allenfalls in einem Hotelzimmer verorten müsste, in welchem die Fäden der Geschäftsleitung eben nicht zusammenlaufen und in dem sich der Geschäftsführer nur während weniger Tage aufgehalten hat. Da dies der einschlägigen bundesgerichtlichen Praxis widerspricht, ist es angezeigt, die Geschäftsführungstätigkeit in verschiedenen Räumlichkeiten bzw. auf der kleinsten Ebene zu vergleichen. Auch für die Angabe des Sitzes im Handelsregister ist die Bezeichnung einer spezifischen Adresse notwendig (Art. 2 lit. c der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007). Es liegt nahe, den Ort der tatsächlichen Verwaltung mit derselben Präzision festzulegen wie den statutarischen Sitz.

Damit ist zwar definiert, welcher Konsolidierungskreis zur Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung herangezogen werden soll, aber noch nicht, ob dieser eine gewisse Mindestqualität aufweisen muss. Die Gesellschaft macht geltend, die Arbeitstage des Geschäftsführers in der Schweiz hätten in keinem Jahr 14 Tage überschritten. Dabei lässt sie offen, wo die Gesellschaft den Schwerpunkt ihrer Geschäftsleitung haben soll. Sie führt aus, der Geschäftsführer nehme die Geschäftsleitung von überall aus wahr, er fälle seine Entscheidungen also in Hotelzimmern oder bei Kunden. Deswegen sei kein Schwerpunkt der Geschäftsführung bestimmbar. Dabei geht die Gesellschaft davon aus, dass der Schwerpunkt der Geschäftsführung eine absolute und nicht eine relative Grösse darstellt. Es bleibt zu prüfen, ob bei einer Verteilung der Geschäftsführung auf viele verschiedene Orte auch eine – absolut betrachtet – geringfügige Präsenz an einem Ort aufgrund ihrer relativen Intensität den Schwerpunkt der Geschäftsführung begründet (E. 4). Vorgängig ist aber zu eruieren, ob sich der relative Schwerpunkt der Geschäftsführung überhaupt in der Schweiz befindet.

c) Der Aufenthalt des Geschäftsführers in der Schweiz betrug 95 Tage im Jahr 2013, 61 Tage im Jahr 2014, 121 Tage im Jahr 2015, 85 Tage im Jahr 2016 und 85 Tage im Jahr 2017. Zwar macht die Gesellschaft geltend, dass beispielsweise lediglich 4 der insgesamt 95 Anwesenheitstage im Jahr 2013 als Arbeitstage zu werten sind, jedoch vermag sie hierfür keinen Nachweis zu erbringen. Dies nicht zuletzt deswegen, weil der Geschäftsführer – auch nach den Ausführungen der Gesellschaft – keine besondere Infrastruktur benötigt, um seine Arbeit zu verrichten. Aus dem einge-

reichten Log-Buch ergibt sich, dass der Geschäftsführer eine überdurchschnittliche Arbeitsauslastung bewältigte. Ausserdem ergeben sich aus dem Log-Buch auch immer wieder längere Aufenthalte in der Schweiz von mehreren Tagen. Auf Basis dieser Indizien ist davon auszugehen, dass das Ausmass der in der Schweiz ausgeübten Geschäftsleitung die von der Gesellschaft ausgewiesenen Arbeitstage übersteigt. Dem sind kurze Aufenthalte in Hotelzimmern, in Flugzeugen und in Räumen der Kunden gegenüberzustellen. Zwar sind die Aufenthalte des Geschäftsführers in der Schweiz in der Regel nicht länger als seine Verweildauer bei einem Kunden der Gesellschaft, jedoch hält sich der Geschäftsführer regelmässig in B im Kanton Zürich auf. Dabei ist es sehr wahrscheinlich, dass der Geschäftsführer gesamthaft betrachtet mehr Geschäftsleitungsentscheide in B trifft als an jedem anderen einzelnen Ort. Die von der Gesellschaft eingereichten Unterlagen vermögen nicht als Gegenbeweis zu genügen. Folglich ist zumindest der relative Schwerpunkt der Geschäftsleitung in der Schweiz zu verorten. Der Umstand, dass der Geschäftsführer für die Schweiz keine Arbeitsbewilligung hat, vermag nicht zu beweisen, dass er in der Schweiz keine Geschäftsleitungsentscheide fällt.

d) Weiter bringt die Gesellschaft vor, dass an ihrem statutarischen Sitz zwar keine Infrastruktur vorhanden sei, diese aber auch nicht benötigt werde. Dies zeigt sich auch dadurch, dass der Geschäftsführer seine Beratungstätigkeit jeweils vor Ort bei den Kunden der Gesellschaft ausüben kann. Ausserdem macht die Gesellschaft geltend, ihr Geschäftsführer könne gar nicht von seinem Wohnsitz aus die tatsächliche Verwaltung besorgen, zumal in der Wohnung nicht einmal ein Arbeitszimmer vorhanden sei. Die tatsächliche Verwaltung werde stattdessen bei den Kunden und in Hotelzimmern vorgenommen. Diese Argumente vermögen indessen nicht zu überzeugen. Falls es dem Geschäftsführer möglich ist, die Gesellschaft auf seinen Geschäftsreisen und in Hotelzimmern zu verwalten, ist es ebenso gut möglich, dies am eigenen Wohnsitz zu tun, selbst wenn dort kein Arbeitszimmer vorhanden ist.

4. a) Im vorliegenden Fall führt das Abstellen auf den relativen Schwerpunkt der Geschäftsführung dazu, dass die Gesellschaft in B zu besteuern ist. Dies obwohl nach Angaben der Gesellschaft beinahe die gesamte Geschäftsleitung im Ausland besorgt wird. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob ein Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht eine absolute Mindestschwelle an Geschäftsführungstätigkeiten an diesem Ort voraussetzt. Ist eine solche Mindestschwelle zu erreichen, wäre die Fol-

ge, dass eine Gesellschaft nicht zwingend einen Ort der tatsächlichen Verwaltung haben muss. Nach Auffassung des kantonalen Steueramtes ist dies nicht möglich, zumal die Gesellschaft ansonsten nach Belieben durch Sitzverlegung auswählen könne, wo sie Steuern zahlen möchte. Weitere Ausführungen zu dieser Frage finden sich im – eher knapp begründeten – Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes nicht. In der Beschwerde- und Rekursantwort verzichtete das kantonale Steueramt auf Ausführungen zu den sich stellenden Rechtsfragen und verwies auf besagten Einspracheentscheid. Auch die Vertreter der Gesellschaft tragen zur Beantwortung dieser Frage wenig Steuerrechtliches bei und verweisen stattdessen auf das Gedicht "Die unmögliche Tatsache" von Christian Morgenstern. Die Gesellschaft bringt in ihrer Beschwerde- und Rekurschrift implizit zum Ausdruck, dass der Geschäftsführer in der Schweiz eine gewisse Mindestpräsenz haben müsse, um in B den Ort der tatsächlichen Verwaltung begründen zu können. Sie hält ausserdem dafür, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung selbst dann auf Zypern liegen könne, wenn dort keine Infrastruktur vorhanden sei.

b) Zur Frage, ob eine Gesellschaft einen Ort der tatsächlichen Verwaltung haben muss und falls nicht, ob beim Fehlen eines solchen die Steuerhoheit an den Ort des statutarischen Sitzes zurückfällt, gibt die jüngere Rechtsprechung des Bundesgerichts zu interkantonalen Steuerhoheitskonflikten Aufschluss. In seinem Entscheid vom 1. Februar 2019 hält das Bundesgericht fest, dass juristische Personen ihr Hauptsteuerdomizil dort haben sollen, wo der tatsächliche Mittelpunkt ihres Eigenlebens, also der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung liegt. Zwar geht der Gesetzgeber gemäss Art. 56 ZGB davon aus, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung und der Sitz zusammenfallen, jedoch kann diese Vermutung umgestossen werden, wenn der Ort der tatsächlichen Verwaltung an einem anderen Ort nachgewiesen wird (BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.6). Aus dem Gesagten ist zu schliessen, dass die Steuerhoheit nicht beim Sitz zu verorten ist, wenn sich dort gar keine Geschäftsführungstätigkeiten abspielen.

Im vorliegenden Fall steht fest und ist auch unumstritten, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung sich nicht am Sitz der Gesellschaft befindet. Damit ist bereits erstellt, dass die in Art. 56 ZGB verankerte Vermutung hier nicht greift und die Steuerhoheit nicht dem Ort des Sitzes zuzuweisen ist. Indessen ist aber die Frage, ob es eine absolut bemessene Mindestqualität gibt, welche ein Ort der tatsächlichen Verwaltung

erfüllen muss oder ob hierfür ein lediglich relativer Schwerpunkt der Geschäftsführungstätigkeit genügt, noch nicht beantwortet.

c) Mögliche Gründe für und gegen eine absolute Mindestqualität des Orts der tatsächlichen Geschäftsführung ergeben sich aus dem Vergleich mit den steuerrechtlichen Anforderungen an die Besteuerung einer Betriebsstätte. Die Schweizer Steuerrechtslehre wie auch die einschlägigen Gesetzesnormen unterscheiden bei der steuerlichen Zugehörigkeit zwischen der persönlichen und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Erstere begründet eine unbeschränkte Steuerpflicht. Im interkantonalen Steuerrecht wird auch vom Hauptsteuerdomizil gesprochen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 5 N 1 ff.; Blumenstein/Locher, S. 70 f.). Liegt hingegen nur eine wirtschaftliche Zugehörigkeit vor, wird im interkantonalen Steuerrecht von einem Nebensteuerdomizil oder einer Betriebsstätte gesprochen. Dabei handelt es sich um einen Ort, zu welchem eine steuerrechtlich erhebliche Beziehung besteht, die weniger eng ist als die Beziehung zum Hauptsteuerdomizil (Zweifel/Hunziker, § 5 N 6). Indessen stellt dabei nicht jede Präsenz einer juristischen Person auch eine Betriebsstätte dar. Eine Betriebsstätte im Kanton ist dann vorhanden, wenn sich hier ständige Anlagen oder Einrichtungen (Warenlager, Büros, Werkstätten, Verkaufsläden, Automaten etc.) befinden, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Betriebs vollzieht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 56 N 8 i.V.m. § 4 N 13 ff. StG, auch zum Folgenden).

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

bb) 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 Grös-

senverhältnisses zum Gesamtunternehmen – d.h. relativ –, zu dem sie gehört (de Vries Reilingh, § 11 N 18; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 14b StG). Betriebliche Aktivitäten können auch dann eine Betriebsstätte begründen, wenn keine menschliche Arbeitskraft eingesetzt wird. Eine solche wird etwa dann angenommen, wenn die Tätigkeit des Unternehmens durch automatisch arbeitende Maschinen geleistet wird. Beispiele sind etwa Verkaufs- und Spielautomaten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 23 StG sowie de Vries Reilingh, § 11 N 19 mit Hinweis auf mehrere, allerdings vor mehr als 100 Jahren gefällte Bundesgerichtsentscheide). Folglich kann bei Betriebsstätten nicht auf eine relative quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit abgestellt werden, sondern es muss eine absolute quantitative Erheblichkeit gegeben sein. Verteilt sich also die Tätigkeit einer juristischen Person auf eine Vielzahl verschiedener Orte, kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass jeder dieser Orte eine Betriebsstätte darstellt. Bedenkt man, dass jede Betriebsstätte im interkantonalen wie auch internationalen Verhältnis den Veranlagungsaufwand erhöht, ist diese Regelung durchaus sinnvoll. Dies bedeutet aber auch, dass allenfalls gar keine Betriebsstätten bestehen, wenn die quantitative Erheblichkeit an keinem Ort gegeben ist. In diesem Fall würde das gesamte Steuersubstrat dem Ort der persönlichen Zugehörigkeit zustehen.

d) Indessen ist eine juristische Person bloss an einem Ort persönlich zugehörig. Hätte eine Person gar keine persönliche Zugehörigkeit, würde dieses Steuersubstrat keinem anderen Domizil zufallen. Die juristische Person wäre steuerlich an keinem Ort ansässig und würde auch an keinem Ort steuerpflichtig. Die Gesellschaft macht geltend, sie sei an ihrem statutarischen Sitz steuerpflichtig und bezahle dort auch 12.5% Gewinnsteuern. Dem ist zwar insofern zuzustimmen, als das Steuersubstrat aufgrund der Anknüpfung am statutarischen Sitz nicht ins Leere fällt, jedoch würde das primäre Besteuerungsrecht einem Ort zukommen, an welchem unbestrittenermassen keine Infrastruktur besteht und von welchem aus die Gesellschaft auch nicht verwaltet wird. Im vorliegenden Fall liegt nicht nur der tatsächliche Mittelpunkt des Eigenlebens der Gesellschaft ausserhalb von Zypern, sondern deren gesamtes Eigenleben spielt sich an anderen Orten ab. Würde man also die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft am statutarischen Sitz der Gesellschaft verorten, würde man diesem gegenüber dem Ort der tatsächlichen Verwaltung einen Vorrang einräumen, für den es keine Grundlage gibt (vgl. BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3 ff.). Sodann ist eine absolute quantitative Erheblichkeit des Orts der tatsächlichen Verwaltung auch nicht notwendig, um eine Zersplitterung des Steuersubstrats zu verhindern. Wird kon-

sequent auf die relative quantitative Erheblichkeit abgestellt, gibt es nur einen Ort der tatsächlichen Verwaltung. Würde stattdessen auf eine absolute quantitative Erheblichkeit abgestellt, wäre zu verlangen, dass die Mehrheit der Geschäftsentscheide am vermeintlichen Ort der tatsächlichen Verwaltung gefällt wird. Ansonsten wären mehrere Orte der tatsächlichen Verwaltung möglich, was bereits steuersystematisch nicht sein kann (Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD 2017, Commentary on Article 4 N 24; Blumenstein/Locher, S. 54). Legt man nämlich die Hürde für die quantitative Erheblichkeit dermassen hoch an, könnte bereits eine Verteilung der Geschäftsführung auf drei verschiedene Standorte dazu führen, dass keiner dieser Orte die notwendige quantitative Erheblichkeit aufweist, um als Ort der tatsächlichen Verwaltung zu qualifizieren. Dies kann nicht im Sinne der gesetzlichen Regelung sein. Folglich muss für den Ort der tatsächlichen Verwaltung die relative quantitative Erheblichkeit der dort ausgeübten Tätigkeiten genügen.

e) Eine allein aufgrund des (mathematischen) schwerpunktmässigen physischen sporadischen Aufenthalts eines ständig reisenden Geschäftsführers an bestimmten (geographischen) Orten veranlasste Aussage über die tatsächliche Verwaltung einer Aktiengesellschaft oder GmbH greift allerdings zu kurz: Als der Gesetzgeber 1951 den Begriff der "tatsächlichen Verwaltung" bzw. den Ort, an welchem "die Verwaltung geführt wird" (vgl. § 4 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juli 1952) formulierte, stand der rasante technologische Fortschritt in der Kommunikation (von hand- bzw. schreibmaschinengeschriebenen Briefen, Telegraphie und Festnetztelefonie hin zu Mobiltelefonie bzw. mobiler Datenübertragung), der Computertechnologie (von persönlichen Sekretären und Sekretärinnen am Telefon und hinter Schreibmaschinen hin zu Laptops und Smartphones) sowie der Transportmöglichkeiten (Entwicklung hin zu einer wohlfeilen, fast grenzenlosen Mobilität zu Land, Luft und Wasser) nicht im Raum. So schwingt im Begriff der "tatsächlichen Verwaltung" nach der damaligen Konzeption des Gesetzgebers aufgrund der noch schwerfälligen bzw. noch nicht existenten modernen (Digital-)Technik immer auch mit, dass eine – wenn auch minimale – träge, einigermaßen schwierig zu verschiebende Infrastruktur vorhanden sein musste. Es war damals nicht denkbar, dass diese (minimale) Infrastruktur (Aktenschranke, Sekretär bzw. Sekretärin, Schreibmaschine, Telefonanschluss über Kupferkabel) ohne Weiteres eingepackt und weltweit (!) innert Stunden an einem beliebigen anderen Ort in Betrieb genommen werden könnte. Eine Sekretärin/ein Sekretär hatte einen Arbeitsvertrag, einen Arbeitsweg und ein Zuhause (evtl. mit Familie, etc.). Der Aktenschrank hatte ein gewisses Gewicht und war auf Reisen kaum mitführbar. Die

Änderung von Adressen und Telefonanschlüssen setzte eine gewisse Planung voraus und war nicht – wie heute etwa ein Mobiltelefonanschluss oder eine e-mail-Adresse – völlig unabhängig vom physischen Aufenthaltsort des Geschäftsführers wählbar. Diese Infrastruktur musste aufgrund der physischen Beschaffenheit in aller Regel auch in einer auf eine gewisse Langfristigkeit (meist über Jahre) ausgelegten Räumlichkeit untergebracht sein. Kurze Hotelaufenthalte in wechselnden Hotelzimmern oder das sporadische Aufsuchen der immer gleichen Ecke eines Restaurants oder Cafés ("Büro im Starbucks") waren aufgrund der beschränkten technischen Möglichkeiten als Ort der "tatsächlichen Verwaltung" schlicht nicht denkbar. Über die Selbstverständlichkeit, dass ein Ort, wo die Verwaltung geführt wird, nach Möglichkeit mit den Merkmalen "Verlässlichkeit", "Langfristigkeit" und "Erkennbarkeit" ausgestattet sein würde, brauchte sich der Gesetzgeber in den Jahren nach dem 2. Weltkrieg somit noch keine Gedanken zu machen. Eine genauere Beschreibung bzw. Definition erübrigte sich schlicht.

Inwiefern bei der Ermittlung des Orts der tatsächlichen Verwaltung dessen Dauerhaftigkeit bzw. Langfristigkeit zu berücksichtigen ist, muss hier nicht abschliessend geklärt werden, da sich bereits aufgrund der relativen quantitativen Erheblichkeit der Ort der tatsächlichen Verwaltung ergibt. Einerseits ist es naheliegend, dass ein Geschäftsführer die zentralen Geschäftsführungsentscheide nicht während Kundenbesuchen oder Hotelübernachtungen, sondern an einem ihm längerfristig zur Verfügung stehenden Ort trifft. Andererseits ist auch denkbar, dass ein Hotel oder Café, zu welchem die geschäftsführende Person regelmässig zu diesem Zweck zurückkehrt, als Ort der tatsächlichen Verwaltung dienen kann. Indessen ergeben sich bei der Durchsetzung des Steueranspruchs Probleme, falls man den Ort der tatsächlichen Verwaltung beispielsweise in einem Hotelzimmer verortet, wobei fraglich ist, ob diese Problematik durch die Rechtsprechung oder mittels Gesetzesrevision zu lösen ist. Dies kann nach dem Gesagten offenbleiben.

f) Entsprechend diesen Erwägungen ist der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Gesellschaft und damit auch deren persönliche Zugehörigkeit in B im Kanton Zürich zu verorten. Aufgrund der vorliegenden Akten ist es zumindest sehr wahrscheinlich, dass die Gesellschaft am Wohnsitz ihres Geschäftsführers in B den Schwerpunkt ihrer Geschäftsleitung hat. Den Gegenbeweis vermochte die Gesellschaft bzw. ihre Vertreter nicht zu erbringen. Insbesondere konnte nicht nachgewiesen werden, dass

der Geschäftsführer während seiner Aufenthalte in der Schweiz nur äusserst selten arbeitet bzw. um rein administrative Belange der Gesellschaft besorgt ist.

5. a) Indessen macht die Gesellschaft geltend, das kantonale Steueramt hätte bereits im Jahr 2011 die notwendigen Informationen gehabt, um die Steuerhoheit über die Gesellschaft zu beanspruchen. Der Umstand, dass das kantonale Steueramt dies erst im Jahr 2018 tue, verstosse gegen Treu und Glauben.

b) Der Grundsatz von Treu und Glauben, der in Art. 5 Abs. 3 BV ausdrücklich als ein Grundsatz rechtsstaatlichen Handelns genannt wird und aus Art. 9 BV folgt, schliesst in erster Linie den Schutz des berechtigten Vertrauens ein. Jede Partei soll dem gegebenen Wort treu bleiben, und die Gegenpartei soll diesem Wort Glauben schenken, d.h. darauf vertrauen dürfen. Der Grundsatz gilt auch im Steuerrecht, und zwar sowohl für die Steuerbehörden wie auch für die Steuerpflichtigen in einem wechselseitigen Verhältnis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-113 N 53 ff. StG, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). In diesem Grundsatz ist auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens enthalten. Sowohl die Steuerbehörde als auch die steuerpflichtige Person dürfen sich zu ihrem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen. Kein widersprüchliches Verhalten ist jedoch im Allgemeinen darin zu sehen, dass die Steuerbehörde Sachverhalte in späteren Steuerperioden anders beurteilt als in früheren; eine früher beurteilte Rechtsfrage kann in einer späteren Einschätzung neu überprüft werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-113 N 87 StG, mit weiteren Hinweisen).

c) Ausserdem ist aus den Akten nicht ersichtlich, inwiefern das kantonale Steueramt in früheren Jahren hätte erkennen sollen, dass die Gesellschaft nicht von Zypern aus verwaltet wird. Die Gesellschaft macht geltend, das kantonale Steueramt hätte bereits in früheren Jahren alle notwendigen Unterlagen gehabt, um ihre Steuerhoheit zu überprüfen. Dabei verkennt sie, dass das kantonale Steueramt diese Unterlagen eben gerade nicht hatte und deswegen im Jahr 2018 die entsprechenden Akten einforderte. Hätte die Gesellschaft das Ziel gehabt, über ihre persönliche Zugehörigkeit Klarheit zu erlangen, wäre es ihr freigestanden, die relevanten Informationen bereits früher dem kantonalen Steueramt proaktiv offenzulegen. Folglich kann nicht von einem widersprüchlichen Verhalten des kantonalen Steueramts gesprochen werden.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde und des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdeführerin/Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.
3. [...]