Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6994/2025

Urteil vom 21. Juli 2026

Besetzung

Richter Ralf Imstepf (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. **A._____ AG,**
(…),
vertreten durch Samuel Ramp, Rechtsanwalt, und
Gilles Haudenschild, Rechtsanwalt,
(…),
(…),

2. **Kantonales Steueramt Appenzell Ausserrhoden,**
Veranlagung SE und JP,
lic.iur. HSG Roger E. Widmer, Leiter
Gutenberg Zentrum,
Kasernenstrasse 2, 9100 Herisau,
Beschwerdegegnerinnen,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Direkte Bundessteuer; Feststellung des Veranlagungsorts (Steuerperioden 2020 und 2021).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) wurde am (…) 2016 ins Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen. Sie bezweckt zur Hauptsache die (Beschreibung des Zwecks einer Immobiliengesellschaft). Präsident des Verwaltungsrates ist B._____, wohnhaft in (Ort)/ZH. Als weiteres Mitglied des Verwaltungsrats amtet seine an gleicher Adresse wohnhafte Ehefrau C._____. Beide sind einzelzeichnungsberechtigt. Bis zum (…) 2020 war die Steuerpflichtige am Wohnort des Ehepaars D._____ domiziliert. Danach verlegte die Steuerpflichtige ihren Sitz nach (…)/AR.

B.
B.a Mit Verfügung vom 17. Mai 2022 veranlagte die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden die Steuerpflichtige für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2020 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 107'700.– (Steuerbetrag: Fr. 9'154.50) und mit Verfügung vom 20. Juni 2023 für die Steuerperiode 2021 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 4'800.– (Steuerbetrag: Fr. 408.–). Diese beiden Veranlagungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

B.b Das kantonale Steueramt Zürich veranlagte die Steuerpflichtige mit Verfügung vom 7. August 2023 ebenfalls für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2020 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 128'300.– (Steuerbetrag: Fr. 10'905.50). Dagegen erhob die Steuerpflichtige am 4. September 2023 Einsprache beim kantonalen Steueramt Zürich.

B.c Ebenfalls mit Eingabe vom 4. September 2023 liess die Steuerpflichtige durch ihren Steuervertreter bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) um Feststellung des Veranlagungsortes für die direkte Bundessteuer ab der Steuerperiode 2020 ersuchen.

B.d Die ESTV stellte mit verfahrensleitender Verfügung vom 21. März 2024 fest, dass sie ein Feststellungsverfahren betreffend die Steuerperioden 2020 und 2021 führen werde. Nach diversen Abklärungen stellte die ESTV mit Verfügung vom 12. August 2025 fest, dass der Kanton Appenzell Ausserrhoden für die Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerperioden 2020 und 2021 betreffend die Steuerpflichtige zuständig sei. Ferner stellte sie fest, dass die Veranlagungsverfügung des kantonalen Steueramts Zürich vom 7. August 2023 betreffend die Steuerperiode 2020 sowie die (allfälligen) Veranlagungshandlungen für diese sowie die nachfolgende Steuerperiode 2021 nichtig seien.

C.

C.a Mit Eingabe vom 12. September 2025 erhebt das Kantonale Steueramt Zürich (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen die Verfügung vom 12. August 2025 der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) und verlangt die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Ferner sei der Kanton Zürich als Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 2020 und 2021 festzulegen; unter Kostenfolgen zulasten der Steuerpflichtigen (nachfolgend auch: Beschwerdegegnerin 1).

C.b Mit Zwischenverfügung vom 17. September 2025 ersucht das Bundesverwaltungsgericht um Nachweis der Vertretungsberechtigung der Mitarbeiterin, die die Beschwerde unterzeichnet hatte. Hierzu nimmt die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 26. September 2025 Stellung.

C.c Mit Vernehmlassung vom 26. November 2025 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdegegnerin 1 und die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: Beschwerdegegnerin 2) lassen sich nicht vernehmen.

C.d Mit Eingabe vom 12. Dezember 2025 repliziert die Beschwerdeführerin unaufgefordert und reicht ein Schreiben vom 13. November 2025 ihrerseits an die Steuerpflichtige zu den Akten, worin sie die Verjährung für die Steuerperioden 2021, 2022 und 2023 unterbricht.

D.

Auf diese und weitere Ausführungen der Verfahrensbeteiligten sowie auf die Akten wird nachfolgend unter den Erwägungen insoweit eingegangen, als dies für den vorliegenden Entscheid erforderlich ist.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Als Vorinstanzen gelten die in Art. 33 VGG genannten Behörden. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Angefochten ist eine auf Ersuchen der Beschwerdegegnerin 1 erlassene Feststellungsverfügung der ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11). Solche Feststellungsverfügungen der ESTV unterliegen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (vgl. Art. 108 Abs. 1 DBG). Das Bundesverwaltungsgericht ist somit für die Behandlung der Beschwerde gegen die Verfügung der ESTV vom 12. August 2025 gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG sachlich und funktionell zuständig.

1.2 Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Verfügung formell und materiell beschwert und zur Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG; zur Beschwer ausführlich: Urteil des BVGer A-4943/2020 vom 11. Januar 2023 E. 1.3). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG; § 2 Bst. a i.V.m. § 4 i.V.m. § 7 Bst. a und e i.V.m. § 9 Bst. c i.V.m. § 11 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 [Durchführungs-VO DBG; LS 634.1]; § 14 und § 16 der Verordnung über die Organisation des kantonalen Steueramtes [Zürich] vom 27. März 2024 [OV KSTA, LS 631.51]). Auf die Beschwerde ist demzufolge einzutreten.

2.

2.1 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG).

2.2 Im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen; das Gericht ist an die Begründung der Begehren nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (Art. 62 Abs. 4 VwVG; vgl. BVGE 2014/1 E. 2 m.w.H.; Urteil des BVGer A-1348/2023 vom 6. Februar 2025 E. 1.5).

2.3 Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Bundesverwaltungsverfahren und die Bundesverwaltungsrechtspflege werden (allerdings mit Ausnahme des Steuerverfahrens, vgl. Art. 2 Abs. 1 VwVG) grundsätzlich vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht (vgl. Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (subjektive oder formelle Beweislast; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.3.1). Der Untersuchungsgrundsatz wird durch die Mitwirkungspflichten der Parteien ergänzt (vgl. Art. 13 VwVG). Weil die Veranlagung der direkten Bundessteuern vorab den kantonalen Behörden obliegt (vgl. Art. 128 Abs. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]), findet in jenem Verfahren das VwVG keine Anwendung (vgl. PIERRE TSCHANNEN, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 2 N 7). Diesbezüglich kommen die spezialgesetzlichen Beweisführungsregeln und Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen zum Tragen. Die soeben dargestellten Grundsätze gelten gemäss Art. 123 und 124 ff. DBG jedoch ebenfalls (vgl. Urteil des BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019 E. 1.4). Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht dürfen im Rahmen des Streitgegenstands bisher noch nicht gewürdigte, bekannte wie auch bis anhin unbekannte neue Sachverhaltsumstände, die sich zeitlich vor (unechte Noven) oder erst im Laufe des Rechtsmittelverfahrens (echte Noven) zugetragen haben, vorgebracht werden. Gleiches gilt für neue Beweismittel (vgl. BVGE 2024 IV/1 E. 5.6.1; 2012/21 E. 5.1; Urteil des BVGer A-6772/2023 vom 5. März 2025 E. 5.3.2; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.204; je m.H.).

2.4 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt im Rahmen der Sachverhaltserstellung der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. vgl. auch Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 des Bundesgesetzes über den Bundeszivilprozess vom 4. Dezember 1947 [BZP, SR 273] per analogiam; vgl.

Urteil des BVGer A-1366/2026 vom 30. Juni 2026 E. 1.6.1). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 150 II 321 E. 3.6.1; 130 III 321 E. 3.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-8711/2025 vom 18. Juni 2026 E. 1.4.3; A-1129/2016 vom 27. Juli 2016 E. 1.5.2; MOSER et al., Rz. 3.141).

2.5 Im Steuerverfahrensrecht galt nach der bisherigen Rechtsprechung grundsätzlich das Regelbeweismass der vollen Überzeugung, d.h. der Beweis war erbracht, wenn die beurteilende Behörde (Steuerbehörde oder Gericht) nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachbehauptung überzeugt war (BGE 150 II 321 E. 3.6.3 m.w.H.), wobei es keiner absoluten Gewissheit bedurfte, sondern vielmehr genügte, wenn die Behörde am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hatte oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erschienen (BGE 149 III 218 E. 2.2.3; 148 III 134 E. 3.4.1;135 V 39 E. 6.2;130 III 321 E. 3.2). In seiner jüngeren Rechtsprechung hat das Bundesgericht ausgeführt, dass für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung nicht der Vollbeweis zu verlangen ist, sondern bereits das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit genügt (BGE 150 II 321 E. 3.6.4 m.w.H.; vgl. Urteil des BGer 9C_73/2025 2. April 2024 E.7.2; 9C_434/2024 vom 10. Februar 2025 E. 6.2 f.; Urteil des BVGer A-8711/2025 vom 118. Juni 2026 E. 2.5).

2.6 Gelangt das Gericht – trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes und des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung – nicht zu einem solchen Ergebnis, kommen die objektiven Beweislastregeln zur Anwendung. Es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteile des BVGer A-1348/2023 vom 6. Februar 2025 E. 1.7; A-4943/2020 vom 11. Januar 2023 E. 1.7).

3.

3.1 Die kantonalen Behörden erheben die direkte Bundessteuer von den natürlichen Personen und den juristischen Personen, die am Ende der

Steuerperiode oder der Steuerpflicht persönlich zugehörig sind (Art. 105 Abs. 1 und Abs. 3 DBG). Dass eine natürliche oder juristische Person für die Zwecke der direkten Bundessteuer in einem Kanton persönlich und in einem oder mehreren anderen Kantonen wirtschaftlich zugehörig ist, lässt das geltende Recht nicht zu (BGE 150 II 244 E. 4.3.3). Dies dient der «Vermeidung einer Aufsplitterung der Veranlagung» (BGE 137 I 331 E. 3.3.1). Natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Art. 3 Abs. 1 DBG) sowie juristische Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz (Art. 50 DBG) sind nur in einem Kanton persönlich zugehörig und unterliegen der direkten Bundessteuer einzig in diesem Kanton; ein «sowohl als auch» ist undenkbar. In Bezug auf die direkte Bundessteuer fliessen daraus die Einheit des Veranlagungsorts (Art. 105 DBG) und die Einheit des Bezugsorts (Art. 160 DBG; BGE 146 II 111 E. 2.3.4; 142 II 182 E. 2.2.6; Urteile des BGer 2C_514/2021 vom 5. August 2021 E. 2.2.2; 2C_946/2019 vom 14. Mai 2020 E. 2.1). Für den Bezug bedeutet dies namentlich, dass die Eidgenossenschaft die ihr zustehende Steuer nur einmal – und nicht mehrfach – beanspruchen kann. Dieselbe steuerpflichtige Person darf damit für dasselbe Einkommen oder denselben Gewinn und dieselbe Steuerperiode nur einmal mit der direkten Bundessteuer belastet werden (Urteile des BGer 9C_216/2023 vom 31. Oktober 2023 E. 11; 2C_597/2019 vom 14. April 2022 E. 3.2; 2C_974/2019 vom 17. Dezember 2020 E. 15; zum Ganzen: BGE 151 II 101 E. 2.2.1).

3.2 Für den Fall, dass zwei oder mehrere Kantone von der persönlichen Zugehörigkeit einer steuerpflichtigen Person zu ihrem Kanton ausgehen, woraus sie ihre eigene Zuständigkeit oder die Unzuständigkeit des anderen Kantons ableiten, besteht zur Klärung und zur Streitschlichtung Art. 108 Abs. 1 Satz 1 DBG. Gemäss dieser Bestimmung stellt die ESTV den Ort der Veranlagung verfügungsweise fest (Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG; BGE 150 II 244 E. 4.1). Die Feststellung des Veranlagungsortes für die direkte Bundessteuer darf von der Veranlagungsbehörde, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer und von den Steuerpflichtigen verlangt werden (Art. 108 Abs 2 DBG). Die von der ESTV erlassene Verfügung ist, sobald sie rechtskräftig wird, für alle betroffenen Kreise verbindlich, also für die beteiligten Kantone ebenso wie für die steuerpflichtige Person (BGE 151 II 101 E. 2.2.3).

3.3 Ob ein Kanton hauptfrageweise oder aber «nur» vorfrageweise über den Ort der Veranlagung befindet (Art. 105 DBG), ohne hierfür überhaupt zuständig zu sein, führt zu keinen unterschiedlichen Rechtsfolgen. Die Verfügung des unzuständigen Kantons bleibt rechtlich unwirksam; sie ist

nichtig (BGE 151 II 101 E. 3.5.3; 147 III 226 E. 3.1.2; 145 IV 197 E. 1.3.3; 137 I 273 E. 3.1).

4.

4.1 Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz beziehungsweise im Kanton befindet (Art. 50 DBG; vgl. auch: Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14], § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich [StG-ZH; LS 631.1]; Art. 59 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 des Kantons Appenzell Ausserrhoden [StG-AR; bGS 621.11]).

4.2 Die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person liegt 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. Die so verstandene tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person ist abzugrenzen 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. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; findet sie an mehreren Orten statt, ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGE 151 II 466 E. 4.1; 150 II 321 E. 3.2; Urteile des BGer 2C_211/2019 vom 6. April 2022 E. 4.2.2; 2C_24/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 4.2; 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.2; 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2).

4.3 Wenn ein Kanton geltend macht, eine juristische Person habe ihren Ort der tatsächlichen Verwaltung in seinem Kantonsgebiet und sei ihm deshalb persönlich zugehörig, und der Beweis der dafür relevanten Tatsachen nicht mit dem erforderlichen Beweismass gelingt (vgl. dazu vorne E. 2.5), trägt der Kanton die beweisrechtlichen Konsequenzen der Beweislosigkeit (BGE 151 II 466 E. 4.2; vgl. auch vorne E. 2.6).

5.

5.1 Bei juristischen Personen gilt als Steuerperiode das Geschäftsjahr (Art. 79 Abs. 2 DBG).

5.2

5.2.1 Nach der früheren Rechtsprechung des Bundesgerichts war die Veranlagungszuständigkeit im Falle eines Kompetenzkonflikts dem Sitzkanton der juristischen Person zuzuweisen, es sei denn, dem Sitz kam lediglich formelle Bedeutung zu, wie dies bei Briefkastendomizilen der Fall war (vgl. dazu: Urteil des BGer 2A.196/2001 vom 13. Mai 2002 E. 3.2). Es stützte sich dabei ausdrücklich auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung, die auch in Bezug auf Art. 105 Abs. 3 DBG massgebend sind (BGE 146 II 111 E. 2.3.5; Urteil des BGer 2A.196/2001 vom 13. Mai 2002 E. 3.3; zum Vorrang des Sitzes siehe auch: GUIDO JUD, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, Art. 105 N 15 m.w.H.).

Gemäss der geltenden Rechtsprechung kommt nicht dem Sitz, sondern dem Ort der tatsächlichen Verwaltung der juristischen Person den Vorrang zu (BGE 146 II 111 E. 2.3.6; Urteil des BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.6 m.w.H.).

5.2.2 Um den Gleichlauf der Veranlagungszuständigkeit für die direkte Bundessteuer mit dem Hauptsteuerdomizil zu gewährleisten, wäre es gemäss Rechtsprechung auch in Bezug auf Art. 105 Abs. 3 DBG naheliegend dem Ort der tatsächlichen Verwaltung der Vorrang einzuräumen (BGE 146 II 111 E. 2.3.6). Aus Art. 105 Abs. 3 DBG lasse sich aber gemäss Bundesgericht kein Vorrang des Sitzes oder des Orts der tatsächlichen Verwaltung der juristischen Personen entnehmen. Vielmehr stünden die beiden Anknüpfungsmerkmale alternativ nebeneinander (BGE 146 II 111 E. 2.3.7).

5.2.3 In einem Urteil im Zusammenhang mit dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung hielt das Bundesgericht fest, aus den konkreten Umständen des Einzelfalles könne sich zwar ergeben, dass die wesentlichen Unternehmensentscheide einer juristischen Person zumindest schwergewichtig am Wohnsitz ihres Geschäftsführers getroffen worden seien, sodass die Annahme der tatsächlichen Verwaltung an diesem Ort begründet sei. Dies bedeute jedoch nicht, dass der Wohnsitz ihres Geschäftsführers gewissermassen ein subsidiäres Steuerdomizil der juristischen Person begründe, wenn nicht bestimmt werden könne, wo ihre

Unternehmensentscheide schwergewichtig getroffen und ihre Geschäfte schwergewichtig geführt worden seien. Könne unter Würdigung der gesamten Umstände nicht mit dem erforderlichen Beweismass festgestellt werden, dass an einem bestimmten Ort schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen und die Geschäfte geführt worden seien, könne die juristische Person an diesem Ort nicht ihre tatsächliche Verwaltung haben. Eine unbeschränkte Steuerpflicht ausserhalb des Sitzkantons scheide in diesem Fall aus (BGE 151 II 466 E. 4.5.1).

6.

6.1 Im vorliegenden Fall beanspruchen sowohl der Kanton Zürich als auch der Kanton Appenzell Ausserroden das Recht, die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 2020 und 2021 von der Steuerpflichtigen zu erheben. Beide Kantone erachten die Steuerpflichtige als ihnen persönlich zugehörig.

6.2 Die Steuerpflichtige ist aufgrund ihres Sitzes im Kanton Appenzell Ausserrhoden unbeschränkt steuerpflichtig. Strittig ist, ob die Steuerpflichtige auch im Kanton Zürich aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Vorinstanz verneinte im vorliegend angefochtenen Entscheid den entsprechenden Nachweis.

6.3 In tatsächlicher Hinsicht ist im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht unbestritten und in rechtlicher Hinsicht anerkannt, dass es sich bei der Steuerpflichtigen um eine Immobiliengesellschaft handelt, die Ende 2020 nach dem Verkauf der übrigen Liegenschaften im Wesentlichen noch über das hälftige Eigentum an einer Liegenschaft in (…)/AG verfügte. Erstellt ist auch, dass die Steuerpflichtige Ende Oktober 2020 ihren statutarischen Sitz von (…)/ZH nach (…)/AR verlegte. Unbestritten ist ferner, dass sich die Gesellschaft im Alleineigentum von B._____ befindet. Erstellt ist, dass B._____ und seine Ehefrau als Verwaltungsräte amten und Wohnsitz in (…)/ZH haben, wo sie unbeschränkt steuerpflichtig sind. Unbestritten ist sodann, dass die Verwaltung der verbleibenden Liegenschaft sowie die Buchhaltung der Steuerpflichtigen, die Erstellung der Jahresrechnung und die Steuererklärungen von Dritten besorgt werden, die von der Steuerpflichtigen hierzu beauftragt wurden. Schliesslich ist davon auszugehen, dass die Steuerpflichtige nebst den beiden Verwaltungsräten über kein weiteres Personal verfügt. Einig sind sich die Verfahrensbeteiligten auch, dass die Steuerpflichtige in (…)/AR lediglich über ein Briefkastendomizil verfügt.

Umstritten ist dagegen, ob die Steuerpflichtige in (…)/ZH tatsächlich verwaltet wird.

6.4 Die Beschwerdeführerin argumentiert im Wesentlichen, sie habe aufgrund von Indizien mit überwiegender Wahrscheinlichkeit den Hauptbeweis für die tatsächliche Verwaltung der Steuerpflichtigen in (…)/ZH erbracht. Vor Bundesverwaltungsgericht bringt sie zudem erstmals vor, dass die Steuerpflichtige ihre Briefpost vom Sitz in (…)/AR nach (…)/ZH umleiten lasse. In diesem Zusammenhang legt sie vor Bundesverwaltungsgericht die Empfangsbestätigung für die angefochtene Verfügung ins Recht. Weiter erachtet sie am Wohnsitz der Verwaltungsräte in (…)/ZH eine Büroinfrastruktur als gegeben, zumal die Steuerpflichtige früher dort domiziliert gewesen sei und damals über eine Büroinfrastruktur verfügt habe. Zum Nachweis des Fortbestehens der Büroinfrastruktur weist die Beschwerdeführerin vor Bundesverwaltungsgericht erstmals auf die innerkantonale Ausscheidung für die E._____ AG (nachfolgend auch: operative Gesellschaft) für die Steuerperiode 2022 hin und schliesst hieraus auf frühere Steuerperioden. Diese operative Gesellschaft sei in (…)/ZH domiziliert und stehe ebenfalls im Eigentum des Verwaltungsrats der Steuerpflichtigen. Die innerkantonale Ausscheidung für die operative Gesellschaft weise (…)/ZH einen Aktivenanteil von 99.2 % zu. Gleiches ergebe sich auch aus dem Buchwert der Büroinfrastruktur und den Lohnkosten, die (…)/ZH zugewiesen worden seien. Des Weiteren gehe die Verwaltungsrätin der Steuerpflichtigen in (…)/ZH einer selbständigen Erwerbstätigkeit als Übersetzerin nach. Diese Tätigkeit setze eine Büroinfrastruktur voraus. Für diese Büroräumlichkeiten belaste die Verwaltungsrätin ihrem selbständigen Erwerb einen Mietanteil. Es lägen daher die gleichen Indizien für eine tatsächliche Verwaltung am Wohnsitz des Alleinaktionärs und der Verwaltungsräte der Steuerpflichtigen vor wie im zur Publikation bestimmten Urteil des Bundesgerichts 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025 [zwischenzeitlich publiziert: BGE 151 II 466]. In jenem Entscheid habe das Bundesgericht die tatsächliche Verwaltung am Wohnsitz des Alleinaktionärs und Geschäftsführers als gegeben erachtet. Schliesslich habe die Steuerpflichtige sowohl im kantonalen Steuerdomizilverfahren als auch im Verfahren vor der ESTV mangelhaft mitgewirkt und Auflagen nicht oder mangelhaft beantwortet.

6.5 Die Vorinstanz stellt sich im Beschwerdeverfahren zusammengefasst auf den Standpunkt, es sei weder hinreichend substantiiert noch mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erstellt, dass die Gesellschaft in (…)/ZH tatsächlich verwaltet werde. Die Aussagen der Steuerpflichtigen hätten keinen Spielraum gelassen für eine Geschäftstätigkeit in (…)/ZH und im

Kanton Zürich. Der steuerrechtliche Sitz der Steuerpflichtigen befinde sich im Kanton Appenzell Ausserrhoden. Als Veranlagungsort für die Steuerperioden 2020 und 2021 sei (…)/AR festzulegen, weshalb das Pflichtrecht zur Veranlagung und zum Bezug der direkten Bundessteuer für diese Steuerperioden dem Kanton Appenzell Ausserrhoden zukomme.

6.6

6.6.1 Das Bundesverwaltungsgericht hält unter Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren vorgebrachten zulässigen Noven (vgl. vorne E. 2.3) und der Akten des Beschwerdeverfahrens Folgendes fest:

6.6.2 Die Vorinstanz sieht vorab aufgrund der Ausführungen der Steuerpflichtigen keinen Spielraum für die Annahme einer Geschäftstätigkeit in (…)/ZH (oder im Kanton Zürich):

Die Eingabe vom 31. Oktober 2022 der Steuerpflichtigen an das kantonale Steueramt Zürich enthält keinerlei Ausführungen zum Kanton Zürich. In der Einsprache der Steuerpflichtigen vom 4. September 2023 an die Beschwerdeführerin wird ausgeführt, dass die Steuerpflichtige im Kanton Zürich keinerlei Geschäftstätigkeit ausübe und über keinerlei Büroräumlichkeiten verfüge. In ihrer Eingabe vom 4. Dezember 2023 an die Vorinstanz verweist die Steuerpflichtige auf die Beweislast der Beschwerdeführerin für den Ort der tatsächlichen Verwaltung und wirft dieser eine Amtsanmassung vor. In ihrer Eingabe vom 22. August 2024 an die Vorinstanz führt die Steuerpflichtige aus, seit dem 1. November 2020 verfüge sie im Kanton Zürich über keinerlei Infrastruktur und über keinen gültigen Mietvertrag mehr. Sie habe seither im Kanton Zürich keinerlei Umsätze oder Einnahmen erzielt und ihre unternehmerische Tätigkeit habe nicht im Kanton Zürich stattgefunden. Es sei im Kanton Zürich auch kein wesentlicher Unternehmensentscheid (in Bezug auf ihre Geschäftstätigkeit) gefällt worden, da die Verwaltung der Immobilien durch die F._____ AG erfolgt sei. B._____ habe lediglich die verwaltende Gesellschaft zu überwachen und die Verkaufs- und Renovationsentscheide hinsichtlich der Liegenschaften zu treffen, die nur am Ort der Liegenschaften beziehungsweise bei Be-sprechungen in den Büroräumlichkeiten in (…)/AR erfolgt seien. Den Kontendetails der Gesellschaft lasse sich entnehmen, dass seit dem Wegzug keinerlei Kleinausgaben mehr vorgenommen und auch keine Ausgaben für Büroinfrastruktur oder ähnliches im Kanton Zürich getätigt worden seien. Die Steuerpflichtige verfüge im Kanton Zürich über keine Bank- oder Versicherungsbeziehungen. Es seien auch keine Löhne ausbezahlt worden und es habe keine

Mitarbeiter gegeben, die im Kanton Zürich Wohnsitz gehabt hätten. Zusammenfassend ergäbe sich keinerlei steuerliche Anknüpfung im Kanton Zürich.

Zwar handelt es sich bei diesen Ausführungen lediglich um Parteibehauptungen. Der Vorinstanz ist aber zuzustimmen, dass sich hieraus keine Anhaltspunkte für eine persönliche Zugehörigkeit der Steuerpflichtigen am Wohnsitz der beiden Verwaltungsräte – also Herr und Frau D._____ – in (…)/ZH ableiten lassen.

6.6.3 Die von der Beschwerdeführerin eingereichten privaten Steuererklärungen der beiden Verwaltungsräte für die Jahre 2020 und 2021 belegen jedoch, dass Frau C._____ am privaten Wohnsitz über Büroräumlichkeiten für ihre selbständige Erwerbstätigkeit als diplomierte (Tätigkeit) sowie über eine EDV-Anlage verfügte. Gemäss dem aktenkundigen Protokoll vom 28. November 2011 der operativ tätigen E._____ AG befindet sich der Sitz der Gesellschaft, wo sie auch über Büroräumlichkeiten verfügt, an der gleichen Adresse in (…)/ZH wie der frühere Sitz der Steuerpflichtigen. Die Statuten dieser Gesellschaft blieben gemäss Handelsregister seit der Gründung unverändert. Gemäss der aktenkundigen Steuerausscheidung der E._____ AG für das Jahr 2022 wurden die Aktiven fast vollumfänglich (…)/ZH zugewiesen, während der Mietzinsaufwand gänzlich auf (Ort) entfiel. Die Gehälter für die beiden Verwaltungsräte entfielen auf (…)/ZH, die übrigen Löhne wurden (Ort) zugewiesen. Dies lässt darauf schliessen, dass zumindest in einem gewissen Umfang am Sitz der E._____ AG in (…)/ZH eine gewisse Infrastruktur genutzt und Tätigkeiten ausgeführt wurden. Infolgedessen ist mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erstellt, dass in (…)/ZH auch über den November 2020 hinaus eine geschäftliche Infrastruktur zur Verfügung steht.

Ebenso ist mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass diese Infrastruktur von den beiden Verwaltungsräten der Steuerpflichtigen in den Jahren 2020 und 2021 (weiterhin) zu Gunsten der Steuerpflichtigen genutzt wurde. Zwar wurde die Verwaltung der Immobilie(n) und die Buchführung sowie der mit der Vermietung verbundene Aufwand an eine andere Gesellschaft ausgelagert. Doch mangelt es an einem anderweitigen Nachweis für eine Leitungstätigkeit in (…)/AR. Die einzigen Leitungsorgane – also die beiden Verwaltungsräte – haben ihren Wohnsitz in (…)/ZH und sind hier in einem gewissen Umfang wahrscheinlich auch tätig. Für die Leitungstätigkeit, die bei den hier vorliegenden Verhältnissen keinen grossen Raum einnimmt, müssten sie ins rund 1,5 Stunden entfernte (…)/AR

reisen, was eher unwahrscheinlich erscheint. Gleiches ergibt sich aus dem aktenkundigen Zustellungsnachweis für die angefochtene Verfügung, die aufgrund eines Nachsendungsauftrages den Verwaltungsräten an ihrem Wohnsitz in (…)/ZH zugestellt worden ist. Zudem zeigt auch der Sendungsstatus vom 19. November 2025 betreffend die Verjährungsunterbrechung, dass die Postsendung von (…)/AR nach (…)/ZH umgeleitet wurde.

Soweit die Steuerpflichtige vor der Vorinstanz und dem kantonalen Steueramt Zürich geltend machte, konkrete Entscheidungen über grössere Renovationen treffe der Verwaltungsrat vor Ort bei den Liegenschaften, so auch der Verkaufsentscheid betreffend die Liegenschaft in (Ort), gilt es zu berücksichtigen, dass grössere Renovationen notorisch umfassende Abklärungen, Planungen und Kalkulationen bedürfen. Zweifelsohne gehen diese einher mit Besichtigungen vor Ort. Ein Renovationsbedarf ist durchaus vor Ort feststellbar. Dass auch die entsprechenden Offerten vor Ort erstellt und darüber vor Ort entschieden wird, erscheint demgegenüber unwahrscheinlich. Gleiches gilt für den Entscheid, die Liegenschaft in (Ort) zu verkaufen. Es erscheint unwahrscheinlich, dass die für einen Verkauf ebenfalls wesentliche Bonität der Käuferschaft vor Ort abgeklärt und die Verkaufszusage unmittelbar nach einer Besichtigung am Ort der gelegenen Sache erfolgt sein sollen. Bei solchen Entscheiden handelt es sich um ausserordentliche Vorkommnisse, welchen kein Schwergewicht im Sinne einer überwiegenden Leitungsfunktion zukommt. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin sind diese Entscheidungen wohl kaum an Besprechungen in (…)/AR erfolgt. Würde der Argumentation der Steuerpflichtigen gefolgt, würde sie jeweils am Ort der Liegenschaft geleitet. Zweifelsohne war (und ist) die Steuerpflichtige weder im Kanton Basel noch im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig.

6.6.4 Aufgrund dieser Gesamtumstände und der Würdigung der vorerwähnten Indizien kommt das Bundesverwaltungsgericht vorliegend zum Schluss, dass die Steuerpflichtige im Jahr 2020, insbesondere seit der Sitzverlegung, und im Jahr 2021 wahrscheinlich in (…)/ZH tatsächlich verwaltet worden ist. Damit liegt der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich. Demgegenüber befindet sich am Sitz der Steuerpflichtigen im Kanton Appenzell Ausserrhoden lediglich ein Briefkasten.

Folglich kann offenbleiben, ob die Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren des Kantons Zürich oder im Verfahren vor der Vorinstanz mangelhaft mitgewirkt hat. Soweit die Vorinstanz in der Vernehmlassung vom 28. November 2025 indirekt befürchtet, die Steuerpflichtige könne das Verfahren

nach Art. 108 DBG gewählt haben, um sich allfälligen weiteren Untersuchungen durch die kantonalen Behörden zu entziehen, ist festzuhalten, dass der Steuerpflichtigen auch im Verfahren nach Art. 108 DBG Parteistellung zukommt und ihr Verhalten im Verfahren vor der Vorinstanz beziehungsweise vor Bundesverwaltungsgericht der freien Beweiswürdigung unterliegt (vgl. auch: Urteil des BGer 9C_321/2025 vom 23. Oktober 2025 E. 3.3.2).

6.7

6.7.1 Grundsätzlich ist im Einklang mit dem Zivilrecht zu vermuten, dass die Statuten jenen Ort als Sitz bezeichnen, von dem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird, sich also der Schwerpunkt der Geschäftsführung befindet (Urteil des BGer 9C_321/2025 vom 23. Oktober 2025 E. 3.3.1). Aufgrund der vorinstanzlichen Beweiswürdigung, die vor Bundesverwaltungsgericht zu Recht nicht mehr bestritten ist (vgl. dazu vorne E. 6.3), befindet sich am Sitz der Steuerpflichtigen in (…)/AR nur ein «Briefkastendomizil». Vor diesem Hintergrund ist die natürliche Vermutung des Sitzorts als Schwerpunkt der Geschäftsführung bereits widerlegt. Im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht konnte zudem – wie vorne dargelegt (E. 6.6.4) – mit dem Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit nachgewiesen werden, dass die Gesellschaft am Wohnsitz der Verwaltungsräte verwaltet wurde und sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung im massgeblichen Zeitraum in (…)/ZH befand. Die Frage nach dem Schwergewicht der tatsächlichen Verwaltung stellt sich in der hier vorliegenden Konstellation nicht (vgl. auch vorne E. 5.2.3).

Vielmehr präsentiert sich die Lage nunmehr vor Bundesverwaltungsgericht dahingehend, dass neben dem Anknüpfungspunkt eines Sitzes ohne tatsächliche Verwaltung im Kanton Appenzell Ausserrhoden zusätzlich im Kanton Zürich ein Anknüpfungspunkt, namentlich der Ort der tatsächlichen Verwaltung, besteht. In dieser Konstellation ist zu prüfen, welchem der beiden Anknüpfungspunkte Vorrang einzuräumen ist.

6.7.2 Das Bundesverwaltungsgericht erachtet für den Fall, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung mit einem «Briefkastendomizil» konkurriert, mit Blick auf den Gleichlauf der Veranlagungszuständigkeit (vgl. vorne E. 5.2.2 f.) den Ort der tatsächlichen Verwaltung grundsätzlich als vorrangig. Folglich ist in unter den vorliegenden Umständen, dem Ort der tatsächlichen Verwaltung Vorrang einzuräumen.

6.7.3 Nach dem Gesagten hat der Kanton Zürich die direkten Bundessteuern für die Steuerperioden 2020 und 2021 zu veranlagen.

7.
Zusammenfassend ergibt sich, dass in Gutheissung der Beschwerde Ziff. 2 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung und aus sachlichen Gründen auch dessen Ziff. 1 und 3 aufzuheben sind. Es ist der Kanton Zürich für die Veranlagung der direkten Bundessteuer der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2020 und 2021 zuständig zu erklären. Des Weiteren ist festzustellen, dass die Veranlagungsverfügung des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 17. Mai 2022 betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerpflichtigen (Beschwerdegegnerin 1) für die Steuerperiode vom 2020 und die Veranlagungsverfügung des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 20. Juni 2023 für die Steuerperiode vom 2021 nichtig sind (vorne E. 3.3). Es bleibt den betroffenen kantonalen Steuerverwaltungen unbenommen, im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten die für die jeweiligen Veranlagungen (aller Ebenen) erforderlichen Unterlagen auszutauschen. Lediglich der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass für allfällige von der Steuerpflichtigen bereits bezahlte Bundessteuern, nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids, gemäss den von der Rechtsprechung entwickelten Vorgaben vorzugehen sein wird (BGE 151 II 101 E. 3.6.6 und E. 3.8).

8.
8.1 Für das vorliegende Beschwerdeverfahren sind keine Kosten zu erheben, zumal sich der Streit im Wesentlichen auf die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz als Behörden beschränkt und sich die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 weder mit eigenen Anträgen oder Eingaben noch in anderer Weise am Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht beteiligten (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG; vgl. zur Kostenauferlegung für Beigeladene: BVGE 2011/19 E. 59.1). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 7'500.– ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückzuerstatten.

8.2 Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen, da eine Behörde obsiegte (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 3 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdegegnerin 1 wird für die direkte Bundessteuer der Steuerperioden vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 und vom 1. Januar 2021 bis 31. Dezember 2021 durch das Kantonale Steueramt Zürich veranlagt.

2.
Es wird festgestellt, dass die Verfügungen des Kantonalen Steueramts Appenzell Ausserrhoden vom 17. Mai 2022 betreffend die direkte Bundessteuer der Beschwerdegegnerin 1 für die Steuerperiode vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 und die Verfügung vom 20. Juni 2023 betreffend die direkte Bundessteuer der Beschwerdegegnerin 1 für die Steuerperiode vom 1. Januar 2021 bis 31. Dezember 2021 nichtig sind.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 7'500.- wird nach Eintritt der Rechtskraft zurückerstattet.

4.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin, die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 sowie an die Vorinstanz.

(Für die Unterschriften und die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Ralf Imstepf Monique Schnell Luchsinger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: