



Entscheid

25. Juli 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

1. **Gemeinde A,**

vertreten durch Gemeindesteueramt A,

dieses vertreten durch RA Dr.iur. B und/oder
RA Dr.iur. C,

2. **D AG,**

c/o E,

vertreten durch F AG,

Rekurrentinnen,

gegen

Stadt G,

vertreten durch Steueramt der Stadt G,

Rekursgegnerin,

betreffend

kommunale Steuerhoheit (2011 - 2020)

hat sich ergeben:

A. Die am XX.XX.2005 gegründete D AG (nachfolgend die Pflichtige) mit statutarischem Sitz an der ...strasse 20 in A bezweckt eine Tätigkeit aus Bauunternehmerin. Inhaber und Präsident des Verwaltungsrats ist E, welcher an der Sitzadresse wohnhaft ist. Dieser betreibt zudem das Einzelunternehmen H, welches an der ...strasse 24 in G in gemieteten Büroräumlichkeiten tätig ist. E hält zudem 50% der I AG und die J GmbH, beide ebenfalls mit statutarischem Sitz in A.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2021 an die Pflichtige sowie an die Gemeinde A stellte die Stadt G in Aussicht, die Gemeindesteuerhoheit ab der Steuerperiode 2011 über die Pflichtige zu beanspruchen, da die tatsächliche Verwaltung an der ...strasse 24 in G ausgeübt werde und der statutarische Sitz lediglich formelle Bedeutung habe. Am 10. Dezember 2021 erliess die Stadt G eine entsprechende Verfügung.

B. Am 6. Januar 2022 erhob die Gemeinde A dagegen Einsprache und beantragte sinngemäss, der Steueranspruch der Stadt G sei bis und mit der Steuerperiode 2018 verwirkt und ein Steuerauscheidungsbegehren sei – wenn überhaupt gegeben – erst ab der Steuerperiode 2020 zulässig. Die Pflichtige erhob am 10. Januar 2022 ebenfalls Einsprache mit dem Antrag, die Steuerhoheit der Gemeinde A sei anzuerkennen. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich wie der statutarische Sitz in A.

Am 10. Februar 2022 fand eine Besprechung mit allen Parteien statt. Sie führte zu keiner Annäherung der Standpunkte. Am 11. April 2022 lud das Steueramt G die Parteien ein, allfällige sachdienliche Unterlagen einzureichen. Am 13. September 2022 wies die Stadt G die Einsprachen ab.

C. Hiergegen liess die Gemeinde A am 13. Oktober 2022 Rekurs erheben und beantragen, es sei der Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass die kommunale Steuerhoheit bezüglich der streitbetroffenen Steuerperioden ihr zustehe. In prozessualer Hinsicht beantragte sie die Vereinigung der Verfahren, sofern die Pflichten-

ge ebenfalls Rekurs erheben sollte. Zudem beanspruchte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Am 20. Oktober 2022 erhob auch die Pflichtige Rekurs und beantragte, der Steuerhoheitsentscheid sei aufzuheben, eventualiter auf die Steuerhoheit der Stadt G auf die Steuerperioden ab 2020, subeventualiter ab 2019, subsubeventualiter ab 2016, zu beschränken. Werde die Steuerhoheit der Gemeinde G bejaht, sei die Gemeinde A anzuweisen, die zu viel bezahlten Steuern samt Zinsen zurück zu bezahlen. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das Steuerrekursgericht vereinigte die Rekursverfahren am 27. Oktober 2022 und eröffnete den Schriftenwechsel. Die Rekursgegnerin schloss am 5. Dezember 2022 auf Abweisung der Rechtsmittel. Zudem beantragte sie die Einholung eines Amtsberichts des kantonalen Steueramts zu diversen Fragen im Zusammenhang mit den Einschätzungen der Pflichtigen. Mit Nachtrag vom 13. Dezember 2022 reichte die Rekursgegnerin weitere Unterlagen ein. Die Pflichtige hielt in ihrer Stellungnahme zur Rekursantwort vom 6. Januar 2023 an ihren Anträgen fest.

Das Steuerrekursgericht zog die Einschätzungsakten der Pflichtigen bezüglich der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2011 und 1.1. - 31.12.2012 bei.

Auf die Sachdarstellungen der Parteien wird im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 187 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) erheben die Gemeinden jährlich Gewinn- und Kapitalsteuern von juristischen Personen. Bezüglich Bestand und Umfang der Steuerpflicht gelten gemäss § 189 Abs. 1 StG die Bestimmungen über die Steuerpflicht für die Staatssteuern unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen auch für die allgemeinen Gemeindesteuern. In den nachfolgenden §§ 190 und 191 StG enthält das StG indessen nur eine rudimentäre Regelung, namentlich über die Verlegung des Wohnsitzes oder Sitzes und die Steuer-

pflicht in mehreren Gemeinden. Ob eine juristische Person der Steuerhoheit einer Gemeinde untersteht, bestimmt sich deshalb nach § 55 StG. Demnach sind juristische Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Gemeinde befinden. Gemäss § 57 Abs. 1 i.V.m. § 189 Abs. 1 StG ist bei persönlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebstätten und Grundstücke ausserhalb der Gemeinde. Steuerberechtigt ist die Gemeinde, in welcher sich der Sitz am 31. Dezember der betreffenden Steuerperiode befindet (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 190 N 2 StG).

Bezüglich des Verfahrens zur erstmaligen Beanspruchung der Gemeindesteuerhoheit enthält das StG ebenfalls nur eine fragmentarische Regelung in § 192 Abs. 1 StG. Gemäss dieser Bestimmung entscheidet das Steueramt der betreffenden Gemeinde über die Gemeindesteuerpflicht, wenn die kommunale Steuerhoheit streitig ist. Das kantonale Steueramt hat hierzu am 24. November 1999 das Merkblatt über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 1999 (ZStB Nr. 3.1, nachfolgend Merkblatt) erlassen, welches sich auch mit der Gemeindesteuer befasst. Da sich das Merkblatt nicht auf eine gesetzliche Delegationsnorm stützt, handelt es sich um eine blosser Verwaltungsverordnung, welche für die Steuerjustiz nicht verbindlich ist, sondern nur soweit zu beachten ist, als sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen enthält (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119-131 N 14 StG).

Weiter enthalten die §§ 193 bis 196 StG unter der Überschrift "II. Verfahren" eine Regelung zum Vorgehen bei der interkommunalen Steuerausscheidung. Gemäss § 193 StG haben Gemeinden, die erstmals eine Steuerausscheidung verlangen, ihren Anspruch gegenüber der steuerpflichtigen Person und der Einschätzungsgemeinde in der Steuerperiode oder in der darauffolgenden Periode anzumelden. Später angemeldete Ansprüche sind verwirkt. Diese Bestimmung findet sich unter dem Randtitel "2. Steuerausscheidung a. Anmeldung" und umfasst demnach nicht § 192 StG mit dem Randtitel "1. Steuerhoheit". Sie gelangt deshalb nach Wortlaut und nach dem systematischen Zusammenhang nur auf Fälle der Geltendmachung einer beschränkten Steuerpflicht bei der Gemeinde des (unbestrittenen) Hauptsteuersitzes zur Anwendung, nicht hingegen auf Konflikte bei Beanspruchung der primären Steuerpflicht durch verschiedene Gemeinden. Solche Konflikte sind nach § 192 Abs. 1 StG zu lösen, welcher keine Frist enthält (Steuerhoheitsverfahren, Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 192 N 5

StG). Ziff. 24 des Merkblatts will indessen die Frist von § 193 StG nicht nur auf die interkommunale Steuerausscheidung, sondern auch auf die Inanspruchnahme der Steuerhoheit im innerkantonalen Verhältnis anwenden. Dem ist entgegen zu halten, dass der Wortlaut des Gesetzes wie dargelegt eine solche Auslegung nicht stützt, und das kantonale Steueramt auch keine anderen rechtlichen Grundlagen nennt. Die Anwendung von § 193 StG, insbesondere der Verwirkungsfrist, auf Gemeindesteuerhoheitsverfahren gemäss § 192 StG ist deshalb abzulehnen.

b) Die Gemeinde A wendet ein, die Gemeindesteuereinschätzungen für die Steuerperioden bis und mit 2018 seien bereits vor Beanspruchung der Steuerhoheit durch die Stadt G rechtskräftig geworden, weshalb diese die Steuerhoheit nicht mehr beanspruchen könne. Hierzu verweist sie auf die Kontoauszüge der Staats- und Gemeindesteuern ab 2011, in welchen die Gemeinde A als Steuergemeinde bezeichnet wurde. Gemäss diesen war die letzte Schlussrechnung vor Eingang des Schreibens der Stadt G vom 18. Oktober 2021, mit welchem diese erstmals die Steuerhoheit beanspruchte, diejenige für die Staats- und Gemeindesteuern 2018 vom 26. November 2020. Die Schlussrechnung 2019 erging am 15. September 2022.

Wie bereits festgehalten, entscheidet das Steueramt der betreffenden Gemeinde über die Gemeindesteuerpflicht (§ 192 Abs. 1 StG). Davon zu unterscheiden ist das Verfahren zur Bezeichnung der Einschätzungsgemeinde: Gemäss § 108 Abs. 1 StG erfolgt die Einschätzung in der Gemeinde, in welcher die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung hat. Gemäss Abs. 3 von § 108 StG bezeichnet das kantonale Steueramt die Einschätzungsgemeinde in Zweifelsfällen. Die Bezeichnung der Einschätzungsgemeinde ist indessen nur vorläufig, präjudiziert sie doch den materiellen Entscheid (ob die steuerpflichtige Person tatsächlich der betreffenden kommunalen Steuerhoheit untersteht) nicht. Die steuerpflichtige Person hat trotz der Bezeichnung einer Gemeinde als Einschätzungsgemeinde weiterhin die Möglichkeit, die kommunale Steuerhoheit in einem Verfahren nach § 192 StG zu bestreiten (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 108 N 12 StG). Dementsprechend hält Ziff. II.1.c des Kreisschreibens des kantonalen Steueramtes an die Gemeindesteuerämter über die Durchführung der Steuerausscheidungen für Gemeindesteuern vom 9. November 2018 (ZStB Nr. 191.1) fest, dass die Bezeichnung der Einschätzungsgemeinde durch die Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, Gruppe für Gemeindesteuerausscheidungen, eine Verwaltungsanweisung darstellt, welche einzig der

Aufnahme bzw. Weiterführung des Steuererklärungsverfahrens dient und insbesondere den materiellen Entscheid über die Steuerhoheit nicht präjudiziert.

Demnach ist das kantonale Steueramt für den Entscheid über die Steuergemeinde letztlich nicht zuständig, sodass der Bezeichnung einer Steuergemeinde in der Einschätzung/Schlussrechnung nicht die Bedeutung einer Entscheidung über die Gemeindesteuerpflicht gemäss § 192 StG zukommen kann. Als Konsequenz dieser Regelung kann auch der Einschätzung/Schlussrechnung mit der Festsetzung des Gemeindesteuerbetrags keine Rechtskraft in dem Sinn zukommen, dass damit eine andere Steuergemeinde von der Geltendmachung der Steuerhoheit ausgeschlossen wäre. Die Möglichkeit der Geltendmachung der Gemeindesteuerpflicht durch die Zweitgemeinde wäre überdies von vornherein sinnlos, wenn nach der Klärung dieser Frage nicht eine Neueinschätzung erfolgen und die Zweitgemeinde den Steuerbetrag nicht effektiv beziehen könnte. Damit können sich die Gemeinde A sowie die Pflichtige auch nicht darauf berufen, die von der Gemeinde A versandten Schlussrechnungen für die Gemeindesteuern seien auch gegenüber der Stadt G in Rechtskraft erwachsen.

c) Die Gemeinde A wendet weiter ein, dass der Besteuerungsanspruch der Stadt G in analoger Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verwirkt sei.

aa) Ein Kanton verwirkt nach der diesbezüglichen bundesgerichtlichen Rechtsprechung sein Besteuerungsrecht, wenn er die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen kennt oder kennen kann und er mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lang zuwartet und wenn überdies eine anderer Kanton – bei Gutheissung dieses erst nachträglich erhobenen Steueranspruchs – zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell ordnungsgemäss, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat (vgl. BGr, 19. Januar 2021, 2C_428/2020, E. 4.1 mit Hinweisen). Das Institut der Verwirkung schützt das berechnete Vertrauen des erstveranlagenden Kantons in den Bestand der von ihm bereits vereinnahmten Abgaben (Brunner/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 42 N 18). Für den Eintritt der Verwirkung ist erforderlich, dass beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (Brunner/Beusch, § 42 N 21). Bezüglich des Zuwartens gilt, dass der zweitveranlagende Kanton, der Kenntnis von seinem Anspruch hat oder haben konnte, seine Steuerforde-

rung spätestens in jenem Jahr geltend machen muss, das der Steuertaxationsperiode folgt (Brunner/Beusch, § 42 N 22).

Nach einem älteren Verwaltungsgerichtsentscheid, der noch unter dem früheren, seit 1. Januar 1999 nicht mehr in Kraft stehenden Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 erging, kommt diese Praxis auch auf interkommunale Doppelbesteuerungskonflikte zur Anwendung (VGr, 28. April 1986, STE 1987 B 11.1 Nr. 7; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 192 N 12 StG). Das Verwaltungsgericht begründete dies damit, dass das damalige kantonale Recht bezüglich der Gemeindesteuern zwar keine solche Vorschrift enthielt, indessen auf die Steuerpflicht bei den Staatssteuern verwies und bei der Anwendung jener Bestimmungen die sich aus dem Verbot der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis ergebenden bundesgerichtlichen Grundsätze zu beachten waren. Daran ist auch unter dem neuen Recht festzuhalten. An der Sachlage hat sich mit dem StG nichts geändert. Insbesondere fällt in Betracht, dass nach den vorstehenden Erwägungen weder die Verwirkungsfrist von § 193 StG zur Anwendung gelangt noch die Bezeichnung der Einschätzungsgemeinde im Einschätzungsentscheid in Rechtskraft erwächst. Es besteht deshalb hier begründete Veranlassung, auf andere Weise das berechtigte Vertrauen der erstveranlagenden Gemeinde in den Bestand der von ihr bereits vereinnahmten Abgaben zu schützen, wenn die Zweitgemeinde mit der Geltendmachung ihres Anspruchs zu lange gewartet hat. Von daher rechtfertigt es sich, diese Praxis weiterhin anzuwenden.

bb) Die Gemeinde A macht geltend, dass das Steueramt G zu lange zugewartet habe, da es bereits früher eine allfällige Steuerhoheit in G hätte erkennen können. Es sei ihr seit 1993 bekannt gewesen, dass E eine selbstständige Erwerbstätigkeit in Form eines Geschäftsbetriebs in der Liegenschaft ...strasse 24 in G ausgeübt habe, sei doch bei der Gemeindesteuer jeweils eine entsprechende Ausscheidung vorgenommen worden. Der Stadt G hätte das betreffende prominente Gebäude deshalb auch in Verbindung zur Pflichtigen sowie einer weiteren Schwestergesellschaft bringen können. Insbesondere hätte es aufgrund von Handänderungsanzeigen ab dem Jahr 2012 bezüglich Verkäufen von E, worin eine Schwestergesellschaft der Pflichtigen als Werkerstellerin aufgeführt werde, allfällige weitere Abklärungen treffen können, zumal der Steuersekretär die Grundstückgewinnfälle bearbeitet habe. Weiter habe derselbe Steuersekretär mit E mehrere Liegenschaftengeschäfte getätigt und somit die Zusammenhänge der Gesellschaften erkennen können. Die Gemeinde A habe die Steuern immer in guten Treuen bezogen.

Die Vorinstanz bestreitet die Verwirkung ihres Steueranspruchs, da sie erst im Herbst 2021 festgestellt habe, dass die Pflichtige auf der Firmenschildertafel der Liegenschaft in G aufgeführt, jedoch nicht im Steuerregister eingetragen gewesen sei. Weiter wirft sie der Gemeinde A vor, dass diese nicht gutgläubig gewesen sei, da sie aufgrund einer Notiz des steueramtlichen Revisors im Protokoll zu den Steuereinschätzungen 2011 und 2012 Kenntnis davon gehabt habe, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in G befinde.

aaa) Es stellt sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Frage, ab wann eine Gemeinde die massgebenden Tatsachen erfahren hat oder hätte in Erfahrung bringen können. Im Fall BGr, 19. Januar 2021, 2C_428/2020, E. 5.1 qualifizierte das Bundesgericht das Vorliegen einer anonymen Denunziation als entscheidenden Zeitpunkt. Im Fall BGr, 10. Februar 2014, 2C_604/2013, E. 4.3 stellte das Bundesgericht fest, dass die vor rund 20 Jahren erfolgte Wohnsitznahme eines Steuerpflichtigen in einer kleinen Gemeinde den Steuerbehörden nicht hätte verborgen bleiben können, weshalb diese ungebührlich lange zugewartet habe. Aus diesen Entscheiden lässt sich ableiten, dass zumindest ein konkreter Anhaltspunkt für die Begründung einer Steuerpflicht vorhanden sein muss, bzw. über längere Zeit ein auch der öffentlichen Hand bekannter Zustand herrschen musste, bei welchem sich nähere Abklärungen aufdrängten. Vor diesem Hintergrund kann es grundsätzlich nicht genügen, wenn einer Steuergemeinde bekannt ist, dass der Alleininhaber der fraglichen juristischen Person zugleich als Selbstständigerwerbender in einer Gemeinde einen Geschäftsort oder eine Betriebsstätte führt. Vielmehr müssen der Steuergemeinde konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass am Geschäftsort der selbständigen Erwerbstätigkeit auch geschäftliche Aktivitäten der juristischen Personen stattfinden.

Vorliegend bestehen Anhaltspunkte, die der Stadt G bereits früher hätten Veranlassung zu weiteren Abklärungen geben müssen: Die Geschäftstätigkeit von E besteht darin, dass er als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler jeweils auf dem Grundstückmarkt in der Region G und Umgebung nach Bauland sucht, auf welchem sich Bauvorhaben, in der Regel Mehrfamilienhäuser mit Stockwerkeigentum, realisieren lassen. Dieses erwirbt er jeweils im eigenen Namen. Für diese Tätigkeit als selbstständiger Liegenschaftenhändler verfügt er an der ...strasse 24 in G über ein Büro mit mehreren Angestellten. Für die Werkerstellung wird jeweils die I AG oder die Pflichtige eingesetzt. Die erstellten Liegenschaften werden darauf von E im eigenen Namen verkauft. Die Gemeinde A legt 21 Handänderungsanzeigen bezüglich entsprechender

Verkäufe von Stockwerkeinheiten aus den Jahren 2012 bis 2014 vor, welche alle die Stadt G betreffen, und worin jeweils die Werkerstellerin (I AG, Schwestergesellschaft der Pflichtigen) mit der privaten Adresse von E als "c/o" Adresse aufgeführt wird. Aktenkundig sind zudem weitere Projekte in. Die Vorinstanz legt zudem im Zusammenhang mit dem erwähnten Projekt Korrespondenz vor, worin die Pflichtige unter der Adresse in G auftritt. Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass dem kommunalen Steueramt G E als Person, sein Geschäftsort als Selbstständigerwerbender in G sowie das enge Zusammenwirken mit seinen Gesellschaften als Werkerstellerinnen bekannt sein mussten. Hinzu kommt, dass der sich bereits damals im Amt befindliche Steuersekretär der Stadt G selbst mit Vertrag vom 23. August 2014 von E sowie von der Pflichtigen als Werkerstellerin ein schlüsselfertiges Einfamilienhaus in G erwarb. Der Kaufvertrag wurde im Büro in G unterschrieben. Gemäss den Feststellungen des steueramtlichen Revisors war bereits im Jahr 2014 die Firma der Pflichtigen der Schildertafel an der Liegenschaft ...strasse in G sowie am Briefkasten der Einzelfirma angebracht. Auch wenn es sich beim Liegenschaftenerwerb um einen privaten Vorgang des Steuersekretärs handelte, können die von ihm dabei gemachten Feststellungen nicht aus der amtlichen Tätigkeit ausgeblendet werden. Bei dieser Situation hätte genügend Veranlassung für die Stadt G bestanden, die Sitzverhältnisse der Gesellschaften bereits früher zu untersuchen.

Damit war die Stadt G mit der Beanspruchung der Steuerhoheit erst mit dem Schreiben vom 18. Oktober 2021 mit Bezug auf zu diesem Zeitpunkt bereits rechtskräftig eingeschätzte Steuerperioden verspätet und kann sie die Steuerhoheit nicht mehr geltend machen, soweit die Gemeinde A als gutgläubig anzusehen ist.

bbb) Die Vorinstanz erachtet die Gemeinde A als nicht gutgläubig und verweist hierzu auf den Revisionsbericht des kantonalen Steueramts vom 27. Oktober 2014 zu den Einschätzungen 2011 und 2012 der Pflichtigen. Darin hielt der steueramtliche Revisor fest, dass nach seiner Beurteilung der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung und Verwaltung aufgrund der Verflechtung mit der Einzelunternehmung offensichtlich an der ...strasse in G liege. Weiter merkte er an, dass er die "verantwortlichen Personen" auf diesen Umstand aufmerksam gemacht habe. Die Vorinstanz leitet daraus ab, dass dieses Protokoll der Gemeinde A spätestens im Herbst 2014 habe zur Kenntnis gelangt sein müssen. Zudem lasse sich das Protokoll aus dem System herunterladen und gehöre es zum Steuereossier der Gemeinde, weshalb es

als der Gemeinde A bekannt gelte. Die Gemeinde A bestreitet, dass ihr dieser Bericht je zur Kenntnis gelangt sei.

Vorweg ist festzuhalten, dass dieser Bericht mit Bezug auf die Festsetzung der Einschätzungsgemeinde durch das kantonale Steueramt selbst keine Auswirkungen hatte, indem der damals zuständige Steuerkommissär sowie alle späteren in den nachfolgenden Einschätzungen weiterhin die Gemeinde A als Steuergemeinde bezeichneten. Die Gemeinde A hatte deshalb keine Veranlassung, von sich aus in dieser Sache tätig zu werden und Einsicht in die Akten zu nehmen. Weiter liegen keine direkten Hinweise dafür vor, dass der Revisionsbericht der Gemeinde A je zur Kenntnis gebracht worden wäre, war doch in diesem keine Zustellung an sie vorgesehen. Einzig der Vermerk über die "verantwortlichen Personen" lässt es als denkbar erscheinen, dass der steueramtliche Revisor damals tatsächlich die Gemeinden über seine Feststellungen informierte. Indessen wäre diesfalls zu erwarten, dass er sich in erster Linie an die Stadt G gewandt hätte, da es dieser oblag, in dieser Sache tätig zu werden und ihren Steueranspruch geltend zu machen. Da die Stadt G nach eigener Sachdarstellung nie über die Erkenntnisse des Revisors orientiert wurde, ist darauf zu schliessen, dass dies umso weniger mit Bezug auf die Gemeinde A geschah, bestand doch dafür keinerlei Anlass.

Überdies wäre selbst dann, wenn die Gemeinde A der betreffende Passus im Revisionsbericht zur Kenntnis gebracht worden wäre, nicht davon auszugehen, dass sie damit mit Bezug auf die eigene Steuerhoheit nicht mehr gutgläubig gewesen wäre. Der Sachverhalt ist in Anbetracht der unstreitig in A vorhandenen Büroinfrastruktur nicht derart eindeutig, dass der Steueranspruch der Gemeinde A von vornherein als für diese erkennbar unhaltbar bezeichnet werden müsste. Zudem ist die Stadt G vor dem Schreiben vom 18. Oktober 2021 nie bei der Gemeinde A in dieser Sache vorstellig geworden, weshalb sie sich gar nie damit befassen musste und deshalb keine Veranlassung hatte, ernsthaft an ihrer Steuerhoheit zu zweifeln.

Die Stadt G beantragt die Einholung eines Amtsberichts des kantonalen Steueramts über die Frage, wer als "verantwortliche Personen" gemäss dem Revisionsbericht auf den tatsächlichen Ort der Verwaltung in G aufmerksam gemacht worden sei, und weshalb die kommunale Steuerhoheit weiterhin der Gemeinde A zugesprochen worden sei. Mit Amtsberichten geben Amtsstellen schriftlich Auskunft über ihre in amtlicher Tätigkeit gewonnenen Erkenntnisse über Tatsachen oder Erfahrungssätze

(Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 132 N 78 StG). Die von der Vorinstanz gestellten Fragen lassen sich indessen auf eine Befragung des damaligen Revisors K reduzieren, wen genau er im Herbst 2014 über seine Erkenntnisse informiert habe. Dieser ist aber gemäss Personalverzeichnis nicht mehr beim kantonalen Steueramt tätig, weshalb von einem Amtsbericht keine Erkenntnisse zu erwarten sind. Zudem erachtet es das Steuerrekursgericht als sehr unwahrscheinlich, dass sich dieser auch heute noch daran erinnern kann. Anzuführen ist, dass gemäss den beigezogenen Einschätzungsakten der Pflichtigen die Veranlagungsverfahren mit Einschätzungsvorschlägen des Revisors ihren Abschluss fanden, worin die Gemeinde A als Steuergemeinde genannt wird. Offenkundig hat der Revisor aus seinen Feststellungen im Revisionsbericht keine weiteren Konsequenzen gezogen.

Weiter wendet die Gemeinde A ein, dass Gemeinden erst seit etwa 2018/2019 die kantonalen Steuerdossiers von juristischen Personen öffnen könnten, welche Sachdarstellung von der Vorinstanz nicht bestritten wird. Demnach hatte die Gemeinde A zuvor gar keine Möglichkeit, von sich aus den Revisionsbericht einzusehen. Nach 2018/19 hatte sie keine Veranlassung, im Revisionsbericht bezüglich der längst rechtskräftigen Steuerperioden 2011/2012 Nachforschungen anzustellen. Da es bei der Frage der Gutgläubigkeit um einen inneren Zustand handelt, lassen sich zudem nicht einfach die Erkenntnisse des Revisors des kantonalen Steueramts der Gemeinde A zuschreiben.

Insgesamt fehlen damit Anhaltspunkte, dass die Gemeinde A vor Empfang des Schreibens der Stadt G vom 18. Oktober 2021 bereits Kenntnis eines allfälligen kollidierenden Steueranspruchs der Stadt G gehabt hat oder hätte haben müssen und deshalb nicht gutgläubig gewesen sei.

cc) Gemäss den Kontoauszügen der Gemeinde A bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern waren die Steuerrechnungen bis und mit der Steuerperiode 2018 lange vor dem 18. Oktober 2021 versandt und bezahlt worden. Die Steuerrechnung 2019 erging am 15. September 2022 und damit in Kenntnis des konkurrierenden Steueranspruchs der Stadt G. Somit ist mit Bezug auf die Steuerperioden 2011 bis und mit 2018 der Anspruch der Stadt G verwirkt. Zu prüfen sind lediglich noch die Verhältnisse in den Steuerperioden 2019 und 2020, da nur noch diese der Gegenstand des Steuerhoheitsentscheids vom 10. Dezember 2021 sein können. Die Steuerhoheit 2021 konnte demgegenüber noch nicht beansprucht werden, da dafür die Verhältnisse am Ende

der Steuerperiode massgebend sind und das Jahr noch nicht abgelaufen war. Der Streitgegenstand gemäss Rubrum ist demzufolge in Nachachtung von BGr, 22. Juni 2023, E. 4.3. in zeitlicher Hinsicht (2011-2020) zu präzisieren.

2. Gemäss § 189 Abs. 1 StG gelten die Bestimmungen über die Steuerpflicht für die Staatssteuern unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen auch für die Gemeindesteuern. Diese Bestimmung bezieht sich wie bereits erwähnt insbesondere auch auf § 55 StG, welcher die steuerliche Zugehörigkeit definiert (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 189 N 4 StG). Damit kommt die etablierte Rechtsprechung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts zum Sitz bzw. Ort der tatsächlichen Verwaltung auch im interkommunalen Bereich zur Anwendung.

a) aa) Juristische Personen sind nach §§ 55 i.V.m. 189 Abs. 1 StG einer Gemeinde gegenüber persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet dieser Gemeinde befindet.

bb) Als Sitz der Aktiengesellschaft gilt nach Zivilrecht der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 626 Ziff. 1 OR i.V.m. Art. 56 ZGB). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine formelle Bedeutung hat, wenn er gleichsam künstlich geschaffen wurde und ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am Sitz erfolgende Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird. In solchen Fällen (bei einem sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (vgl. anstelle vieler BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1).

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung 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). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Min-

destens im Resultat gilt noch immer der in BGE 45 I 190 E. 204 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 = StE 2019 B 71.31 Nr. 4). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Der Ort der administrativen Verwaltung bzw. der bloss untergeordneten Geschäftstätigkeit vermag keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung zu begründen. So sind insbesondere Schreib- und Buchhaltungsarbeiten nicht geeignet, eine unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung auszulösen. Abzustellen ist auf den Ort der Führung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung (vgl. BGr, 1. Februar 2019, StE 2019 B 71.31 Nr. 4, E. 2.2).

Der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre ist nicht entscheidend, es sei denn, die Geschäftsleitung konzentriert sich bei einer Person, die ihre Tätigkeit an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2). Der Wohnsitz der die Geschäftsleitung innehabenden Person sollte aber nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden. Die Art und der Umfang der Geschäftsführungstätigkeit hängen vom Gesellschaftszweck ab. Der Wohnsitz des Gesellschafters kann z.B. dann ausschlaggebend sein, wenn die zentrale Geschäftstätigkeit im dezentralen Networking des ausschliesslich geschäftsführenden Aktionärs liegt (VGr, 16. März 2016, SB.2015.144 E. 3.2 und zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 55 N 14 StG).

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

- die Gesellschaft unterhält am statutarischen Sitz keine Büros oder sonstigen Einrichtungen und ist auch telefonisch nicht erreichbar;
- die Gesellschaft besitzt am Sitz keine wesentliche Infrastruktur;
- am statutarischen Sitz befinden sich weder Leitung noch Geschäftseinrichtungen (Büroräumlichkeiten, Personal usw.). Vielmehr stellt ein Beauftragter der juristischen Person seine Geschäftsadresse zur Verfügung, nimmt allenfalls

- die für diese bestimmte Post entgegen und leitet sie an die Gesellschaft weiter;
- Anfragen an die Gesellschaft am statutarischen Sitz werden von einem anderen Ort aus erledigt;
 - die Sitzungen der Gesellschaftsorgane werden nicht am statutarischen Ort durchgeführt.

dd) Beweispflichtig für den Ort der tatsächlichen Verwaltung in der eigenen Gemeinde ist diejenige Gemeinde, die dies geltend macht. Sie hat die Umstände darzutun und zu beweisen, aus welchen sich ergibt, dass der Sitz einer juristischen Person in einer anderen Gemeinde nur formeller Art ist und die tatsächliche Verwaltung in der betreffenden Gemeinde besorgt wird (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2. A., 2021, § 8 N 20). Erscheint aber der durch diese Gemeinde 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 der Gemeinde Kantons zu erbringen (BGr, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 2.3).

b) Aufgrund der Akten ist dargetan und nachgewiesen, dass der Pflichtigen am statutarischen Sitz in der Wohnung von E in A ein Büro-/Sitzungsraum zur Verfügung steht, welcher die tatsächliche Verwaltung dort ermöglicht. Hierzu ist auf das Protokoll vom 9. August 2022 des kantonalen Steueramts, Division Bücherrevision, bezüglich der Schwestergesellschaft I AG zu verweisen. Der steueramtliche Revisor hat zur Abklärung der kommunalen Steuerhoheit einen Augenschein in A genommen und hält fest, dass die Geschäftsleitung dort plausibel sei. Im ersten Stock der Liegenschaft stünden Büroräumlichkeiten mit Aktenschränken und einigen benutzten Ablageflächen zur Verfügung. Die Pflichtige belegt ihre Sachdarstellung zudem mit Fotos, welche einen grösseren Raum mit Arbeitsplatz und Sitzungstisch sowie einen Durchgang mit einem weiteren Arbeitsplatz zeigen. Indessen stand der Pflichtigen auch in der Liegenschaft an der ...strasse 24 in G eine Büroinfrastruktur zu Verfügung, da E dort unbestritten eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt und dort auch Angestellte für ihn tätig sind. Es steht ihm somit frei, diese Büroinfrastruktur unbeschränkt auch für geschäftliche Aktivitäten der Pflichtigen zu nutzen, und da er alleiniger Geschäftsführer und einziger Angestellter der Pflichtigen ist, wäre diesfalls auch deren Aktivität dort zu verorten. Im Übrigen ist es unbestritten, dass in den Jahresrechnungen der Pflichtigen

in den Geschäftsjahren 2019 und 2020 kein Mietaufwand enthalten ist und damit weder für die Raumnutzung an einem noch am anderen Ort eine Vergütung bezahlt wurde. Die Verfügbarkeit von geeigneten Büroräumen in beiden Liegenschaften lässt deshalb noch keinen Schluss auf den massgebenden Ort der tatsächlichen Verwaltung zu.

Damit ist als nächstes zu prüfen, wo die eigentliche Geschäftsleitungsfunktion ausgeübt wurde. Hierzu ist vorab festzuhalten, dass die Pflichtige an beiden Orten gegen aussen in Erscheinung trat. Die Pflichtige muss sich entgegen halten lassen, dass sie auf der Firmenschildertafel an der ...strasse 24 in G aufgeführt wird und am Briefkasten der Einzelfirma ebenfalls ein Schild der Pflichtigen angebracht war. Gemäss den Feststellungen des steueramtlichen Revisors bestanden diese Anschriften auch schon im Jahr 2014. Die Adresse in G wird zudem in Projektunterlagen zu Bauprojekten aus den Jahren 2012, 2017 und 2021 als Adresse der Pflichtigen angegeben und dementsprechend auch in Korrespondenz vom Bauamt G verwendet. Die Adresse in G findet sich auch in einem Schreiben der Gebäudeversicherung. Die Schwestergesellschaft I AG verwendet ebenfalls die Adresse in G. Zugleich aber verwendete die Pflichtige ebenfalls die Adresse in A in Geschäftsunterlagen, und war der Briefkasten dort angeschrieben. Demnach war die Pflichtige an beiden Adressen erreichbar und nahm geschäftliche Korrespondenz entgegen.

Somit stellt sich weiter die Frage, wo die Pflichtige schwergewichtig tätig war. Sie selbst bezeichnet sich als Generalunternehmerin und übt gemäss ihrer Sachdarstellung folgende Tätigkeiten aus:

- Aufgleisen und Koordination von Bauprojekten
- Sicherstellung der Finanzierung
- Beauftragung von Drittparteien, wobei sie mit langjährigen Partnern zusammenarbeite
- Abhalten von regelmässigen Besprechungen auf der Baustelle
- Kontrolle der Rechnungen der Bauunternehmer/Handwerker
- Überwachung der Baukosten sowie der Liquidität
- Prüfung von Nachträgen
- Abnahmen der Bauten zusammen mit der Bauleitung.

Einzigem Träger der Geschäftstätigkeit der Pflichtigen war E. Demnach fand die Geschäftsleitungsfunktion der Pflichtigen dort statt, wo er sich jeweils aufhielt. Die Tätigkeit als Generalunternehmerin erfordert bei laufenden Projekten ein beträchtliches

persönliches Engagement und zeitlich eine ständige Verfügbarkeit. Die Pflichtige macht aber geltend, dass auch das Engagement von E in der Einzelfirma hoch war und er deshalb während der üblichen Arbeitszeit in G tätig war. Bei dieser Sachlage ist darauf zu schliessen, dass bei laufenden Projekten der Pflichtigen E tagsüber in den Büroräumen in G auch ständig mit Problemen in deren Tätigkeitsbereich konfrontiert war und an Ort und Stelle grundsätzliche diesbezügliche Entscheide treffen musste. Es wäre lebensfremd anzunehmen, dass von der Pflichtigen als Generalunternehmerin beauftragte Architekten, Subunternehmer und Handwerker jeweils mit ihren bei Ausführung eines Projekts auftauchenden Fragestellungen mit der Kontaktierung bis zum Feierabend oder zum Wochenende von E zugewartet hätten, ist doch die Bauausführung oft termingebunden und hat einen zeitlichen hohen Koordinationsbedarf. Vielmehr dürften auch die beauftragten Unternehmer auf eine Reaktion innerhalb ihrer eigenen Arbeitszeit angewiesen gewesen sein. In diesem Zusammenhang fällt ins Gewicht, dass es sich jeweils um Grossprojekte handelte, welche von der Pflichtigen als Generalunternehmerin wohl kaum mit demselben Aufwand wie ein Nebenerwerb betreut werden konnten. Hinzu kommt, dass die Tätigkeit der Einzelfirma mit derjenigen der Pflichtigen eng verknüpft war, und zwar nicht nur im Rahmen der vertraglichen Ausgestaltung, indem die Pflichtige als Werkunternehmerin dem unter eigenem Namen als Liegenschaftenverkäufer auftretenden E zuarbeitete, sondern auch dadurch, dass die Mitarbeiter der Einzelfirma jeweils von der Pflichtigen mit der Ausführung von Arbeiten beauftragt wurden und Rechnung stellten. Dem entspricht auch der Internetauftritt der Einzelfirma 2021: "In Zusammenarbeit mit den von H *geführten* Generalunternehmen, der I AG und der D AG, plant und realisiert das Unternehmen ausserdem exklusive Liegenschaften und Eigentumswohnungen". Insgesamt ergibt sich der Schluss, dass E hauptsächlich an der ...strasse 24 in G tätig war und in diesem Rahmen auch die wesentlichen geschäftsleitenden Entscheide für die Pflichtige traf.

Daran ändert nichts, dass gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen E auch am Feierabend und am Wochenende für die Pflichtige in A tätig war und sie sich dies von Geschäftspartnern bestätigen liess. Vielmehr zeigt der Umstand, dass E auch ausserhalb der üblichen Arbeitszeit für die Pflichtige in Anspruch genommen wurde, sein hohes zeitliches Engagement für diese als Generalunternehmerin, weshalb die geltend gemachte strikte zeitliche Trennung der beiden Tätigkeitsbereiche von E umso mehr als lebensfremd erscheint. Die Arbeitstätigkeit von E für die Pflichtige ist aus den dargelegten Gründen weit überwiegend der üblichen Arbeitszeit an den Werktagen zuzuweisen, wo er sich in G aufhielt.

Die Stadt G beantragt auch hierzu die Einholung eines Amtsberichts des kantonalen Steueramts über diverse Fragen betreffend die Feststellungen des steueramtlichen Revisors anlässlich der steueramtlichen Bücherrevision am 9. August 2022 und die vom kantonalen Steueramt daraus geschlossenen Folgerungen. Die Einholung weiterer von der Vorinstanz beantragter Beweise ist indessen hinfällig, da bereits aufgrund der vorhandenen Akten ihr Standpunkt bestätigt wird. Zudem ergeben sich die Antworten auf ihre Fragen zum Teil bereits aus dem Revisionsprotokoll: Insbesondere werden darin die Beobachtungen des Revisors in der Liegenschaft in A dokumentiert (S. 8), und ergibt sich weiter daraus, dass sich der Revisor auch in den Räumlichkeiten in G aufhielt (S. 1). Welche Schlüsse das kantonale Steueramt für die Frage der Einschätzungsgemeinde daraus zog, ist für die Beurteilung der Gemeindesteuerhoheit durch das Steuerrekursgericht nicht massgebend (vgl. E. 1b). Der Antrag auf Einholung eines Amtsberichts zu diesen Fragen ist deshalb ebenfalls abzuweisen.

c) Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen sich in den Jahren 2019 und 2020 an der ...strasse 24 in G befand.

3. Die Gemeinde A hat für diesen Fall gemäss den Akten keine gemäss § 193 StG erforderliche Anmeldung ihres Anspruchs auf Ausscheidung wegen einer Betriebsstätte auf ihrem Gebiet eingereicht, weshalb auf die Frage, ob die Tätigkeit der Pflichtigen dort für die Annahme einer solchen ausreicht, nicht einzugehen ist.

4. Die Pflichtige beantragt für den Fall, dass die Steuerhoheit der Stadt G bejaht werde, dass die Gemeinde A anzuweisen sei, die bereits bezahlten Gemeindesteuern zurückzuerstatten.

Der Streitgegenstand eines Rekursverfahrens umfasst das durch den Entscheid der Vorinstanz geregelte Rechtsverhältnis, soweit dieser angefochten wird. Er wird durch den Gegenstand des angefochtenen Entscheids und durch die Parteibegehren bestimmt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 153 N 43 StG). Der angefochtene Einspracheentscheid der Stadt G vom 13. September 2022 bzw. der diesem zugrunde liegende Entscheid vom 10. Dezember 2021 befassen sich lediglich mit der Beanspruchung der Steuerhoheit durch die Stadt G. Die Rückzahlung von allfälligen bereits ent-

richteter Steuern durch die Gemeinde A ist demgegenüber eine Frage des Steuerbezugs bzw. der Abrechnung unter den Gemeinden (§ 198 StG) und damit nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Auf den Antrag ist damit nicht einzutreten.

5. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rekurse teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Das Steuerrekursgericht stellt zur Bestimmung des Streitwerts auf die Aufstellung in R-act. 12 S. 15 ab, ergänzt um eine entsprechende Berechnung für die Steuerperiode 2020 gestützt auf die Steuerfaktoren 2020 gemäss Aufstellung.

Der Pflichtigen ist aufgrund ihres überwiegenden Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG). Der ebenfalls überwiegend obsiegenden Rekurrentin Nr. 1 (Gemeinde A) ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, da Gemeinwesen eine solche nur in Ausnahmefällen zusteht. Im vorliegenden Fall liegt kein solcher vor, da ihr Aufwand die Bemühungen nicht wesentlich übertrifft, die sie in den vorangehenden Verfahren ohnehin erbringen musste (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des VRG; Kaspar Plüss in: Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 17 N 51).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Mit Bezug auf die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2011 bis 1.1. - 31.12.2018 wird der Einspracheentscheid der Stadt G vom 13. September 2022 aufgehoben. Mit Bezug auf die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2019 und 1.1. - 31.12.2020 wird der Einspracheentscheid bestätigt und festgestellt, dass die Rekurrentin kraft persönlicher Zugehörigkeit der Gemeindesteuerhoheit der Stadt G untersteht.

[...]