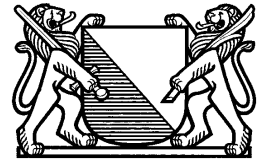


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2015.156

**Entscheid**

17. Dezember 2018

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Ersatzrichter  
Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

**A AG,**  
c/o B,  
Steuergemeinde C

vertreten durch RA D,

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Steuerhoheit (ab 1.6.2010)**

hat sich ergeben:

A. 1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) wurde im Jahr 2000 als E AG gegründet. Sie bezweckte die Entwicklung, den Handel sowie den Vertrieb von Software und hatte ihren Sitz zunächst in F/ZH bzw. G/ZH. Im September 2002 schied das bisher einzige Mitglied, H, aus dem Verwaltungsrat aus. Ab diesem Zeitpunkt übernahmen I (Präsident des Verwaltungsrats, Jahrgang 196.), J (Vizepräsident des Verwaltungsrats, Jahrgang 194.) und K (Mitglied des Verwaltungsrats, Jahrgang 194.) das Ruder. L wurde ebenfalls gewählt, verliess den Verwaltungsrat allerdings bereits Mitte 2005. Gleichzeitig erfolgte die Umbenennung in A AG. Rund ein Jahr später verlegte die Pflichtige ihren Sitz in die Gemeinde M/ZH, wo sie für Fr. 2'680.- pro Monat Büroräumlichkeiten mit einer Fläche von rund 400 m<sup>2</sup> mietete.

Die drei Verwaltungsräte waren seit 1. Januar 2003 Vollzeit-Angestellte der Pflichtigen. I und J, beide Ingenieure ETH bzw. HTL, entwickelten am Standort in M/ZH Software. Das Produkt hiess "N". Das Programm war als "Funktionsbibliothek" (auf Englisch "Library") konzipiert, welche über die Jahre stetig verbessert und erweitert wurde. Kunden konnten eine Lizenz dieser Software bzw. dieser "Library" erwerben und zahlten jährliche Lizenzgebühren. Die Software verfügt nicht über eine eigene Benutzeroberfläche, sondern sie wird von den Kunden in die eigene Software bzw. in das Produkt integriert. K war für die Administration und Verwaltung, insbesondere die Buchhaltung, verantwortlich. Spätestens ab 2005 bestand das Personal (praktisch) nur aus den genannten drei Personen bzw. Verwaltungsräten. Im Jahr 2009 bezog I einen Bruttolohn von Fr. 192'936.- (2008: Fr. 123'500.-). Die Bruttolöhne von J und K betrugen 2009 Fr. 128'190.- bzw. Fr. 90'070.- (2008: Fr. 109'596.- bzw. Fr. 90'107.-). Die Erlöse aus der Lizenzierung der Software an zahlreiche Kunden beliefen sich per 2003 auf Fr. 184'819.-. Bereits im darauf folgenden Jahr steigerten sie sich auf Fr. 562'599.- und per 2005 auf Fr. 784'787.-. In den Folgejahren pendelte sich der jährliche Umsatz bei knapp Fr. 600'000.- ein, und im Jahr 2009 stieg er schliesslich auf Fr. 624'645.- an.

Das Aktienkapital der Pflichtigen von Fr. .... ist eingeteilt in ..... vinkulierte Namenaktien. Die drei Mitarbeiter und Verwaltungsräte, die alle in derselben Region innerhalb des Kantons Zürich wohnhaft sind (insbesondere I in der Gemeinde W), hielten von Anbeginn alle je ein grösseres Aktienpaket, sodass sie die Pflichtige zusammen kontrollierten. Im Jahr 2008 baute I seine bisherige (relative) Mehrheit auf

84 Aktien aus. Im Lauf des Folgejahrs erhöhten die beiden Mitaktionäre ihre Beteiligung auf je 33 Aktien. Ab diesem Zeitpunkt befand sich die Pflichtige zu 100 Prozent im Eigentum der drei Mitarbeiter bzw. der Verwaltungsräte. Die Pflichtige schüttete zunächst keine Dividenden aus.

2. Zu den ersten Kunden der Pflichtigen gehörte die ausländische Firma P, die kurz darauf von der asiatischen Firma Q übernommen wurde (Lizenzvertrag aus dem Jahr 2004). Je im Februar, März und April 2009 schloss die Pflichtige mit der Q erweiterte Lizenzverträge ab, und ab Sommer 2009 stand bereits eine exklusive Lizenzierung der "Library" im Raum, weil die Q verhindern wollte, dass Konkurrenz-Unternehmen die eigene Software in ihre Hardware integrieren. Der eben erwähnte erweiterte Lizenzvertrag vom April betraf die erstmalige Verwendung der Software auf Webservern der Q. Der für diesen Bereich ("Media") verantwortliche stellvertretende Generaldirektor der Q begab sich in der Folge im September 2009 nach M/ZH zur Pflichtigen, um technische Fragen zu besprechen. Ende September 2009 schloss die Pflichtige mit der Q einen Vertrag über eine verbesserte Version der Software für Webserver. Eine Delegation der Q reiste im November 2009 erneut nach M, um technische Details der verbesserten Softwareversion für Webserver zu erörtern.

Anfang Februar 2010 fanden in M/ZH Verhandlungen zwischen der Pflichtigen und einer erweiterten Delegation der Q statt. Nach den Angaben der Pflichtigen im Rekursverfahren besprachen die Anwesenden u.a. die Exklusiv-Lizenzierung der Software an die Q über die nächsten Jahre.

Kurz darauf erhöhte sich die Kadenz der Ereignisse. Spätestens ab Anfang April 2010 beauftragte die Pflichtige die Firma R AG mit Sitz in Zug mit steuerlichen und rechtlichen Abklärungen. Diese Firma hatte einen einzigen Verwaltungsrat, S, und bezweckte die Erbringung von Dienstleistungen in den Bereichen Steuer- und Unternehmensberatung, Treuhand und Wirtschaftsprüfung. Noch im April 2010 wurde eine Statutenänderung beurkundet, wodurch fortan als neuer Sitz die Gemeinde T im Kanton Zug genannt wurde, und zwar an der (c/o) Adresse von S persönlich. Gleichzeitig verliessen J und K Mitte Mai den Verwaltungsrat der Pflichtigen, wobei sie ihre Aktien (je 33 Stück) behielten. Neu wurde S als einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied in den Verwaltungsrat hinzugewählt. J, der mit massiven Herzproblemen zu kämpfen hatte, und K liessen sich beide per Ende Mai 2010 pensionieren. Auch I verliess die Pflichtige auf diesen Zeitpunkt hin als Arbeitnehmer. Ebenso endete das Mietverhältnis bezüglich

der Büroräumlichkeiten in M/ZH. Die Kündigung des Mietvertrags war bereits ein Jahr früher, im Juli 2009, ausgesprochen worden, weil das Bürogebäude von der Eigentümerschaft in Wohnraum umgewandelt werden sollte. Neue Büros wurden durch die Pflichtige nicht angemietet. Schliesslich entschied der Verwaltungsrat der Pflichtigen Mitte Juni 2010, das Geschäftsjahr, das bisher dem Kalenderjahr entsprochen hatte, in Zukunft am 1. Juni zu beginnen und am 31. Mai enden zu lassen. Zu diesem Zweck schloss die Pflichtige das am 1. Januar 2010 begonnene Geschäftsjahr schon per 31. Mai 2010 ab.

3. Vom 17. bis 18. Juni 2010 flogen sodann I und J für Verhandlungen mit der Q nach Frankreich. Die Q besitzt in Frankreich einige Fabriken und arbeitet mit einer dort ansässigen Anwaltskanzlei zusammen, in deren Räumlichkeiten ein Treffen stattfand. Die Q war mit einer Fünferdelegation und zusätzlich durch ihren französischen Anwalt vertreten. Die Teilnehmer kamen überein, dass die Q der Pflichtigen die Software ganz abkaufen und sie somit in den Besitz des Programms (auf Englisch "Source Code") gelangen würde. Bald darauf war der Vertrag über den Technologie-Transfer unterschriftsreif, und der Anwalt der Q reiste Ende Juni aus Frankreich an, um mit I, J und S in einer Lokalität im Kanton Zug die letzten offenen Fragen zu bereinigen. Der Kaufpreis betrug Fr. 2,38 Mio. Nach der Unterzeichnung wurde der Vertrag sogleich nach Asien übermittelt und dort am 1. Juli 2010 gegengezeichnet. Für die Pflichtige zeichneten I und S. Für die Erfüllung des Vertrags, insbesondere was das strenge Konkurrenzverbot und die Konventionalstrafe in Millionenhöhe betraf, hafteten die drei Aktionäre und ehemaligen Mitarbeiter I, J und K zudem persönlich solidarisch, weshalb auch sie je als Vertragspartei ihre Unterschrift unter das Dokument setzen mussten. Der Pflichtigen war es ab jenem Zeitpunkt im Wesentlichen nur noch erlaubt, die bereits bestehenden Lizenzverträge mit Drittkunden bis zu ihrer Beendigung wegen Zeitablaufs weiter zu bedienen. Zu diesem Zweck gewährte ihr die Q eine beschränkte Rücklizenzierung gegen Entschädigung im Umfang von 10 Prozent der Lizenzeinnahmen. Eine Weiterentwicklung der "Library" und der Abschluss neuer Lizenzverträge war der Pflichtigen und ihren Aktionären hingegen streng untersagt.

4. Die Übertragung der Technologie und die Entrichtung des Kaufpreises waren im Vertrag genau geregelt. J schaltete die Software, die sich auf externen, zugemieteten (auf Englisch "cloud based") Entwicklungsservern befand, für die Q frei. In diesem Zusammenhang telefonierte er via Skype mit einem asiatischen Software-Ingenieur, um ihm den Vorgang zu erklären. In der Folge fanden einige Konferenz-

Telefongespräche zwischen der Q und J statt. Zeitweise befand sich Letzterer nach einem Spitalaufenthalt wegen seinen Herzproblemen im August 2010 zur Erholung in Frankreich, weshalb er sich während der meisten dieser Telefongespräche nicht zu Hause, sondern in Frankreich aufhielt. Eine Asienreise von I war anfänglich geplant, wurde aber in der Folge nicht unternommen. Anfang Oktober 2010 bestätigte die Q, dass der Technologie-Transfer abgeschlossen sei. Sie überwies den Kaufpreis vereinbarungsgemäss mit Valuta vom 30. Juni 2010 im Umfang von Fr. 1,785 Mio. bzw. am 30. September 2010 – nach Abschluss des Technologie-Transfers – im Umfang von Fr. 595'000.- auf das Bankkonto der Pflichtigen.

Die Pflichtige entwickelt, lizenziert und verkauft seither keine eigene Software mehr. Die Umsätze, welche ausschliesslich durch Kunden im Ausland generiert wurden, gingen demgemäss stark zurück. Im Geschäftsjahr 2012 (Geschäftsabschluss per 31. Mai 2012) betrugen die Lizenzeinnahmen nur noch 178'273.- und im Folgejahr Fr. 172'110.-. Für die noch bestehenden Kunden leistet die Pflichtige weiterhin – soweit nötig – Unterstützung in kleinem Umfang. Wenn beispielsweise ein bestehender Kunde noch technische Fragen hat, werden diese durch I per Mobiltelefon beantwortet. Für die Administration der Pflichtigen, insbesondere Fakturierung, Inkasso und Buchhaltung, stellte die R AG in den Jahren 2010 bis 2013 regelmässig Rechnung. Die Domizilgebühr und das Verwaltungsratshonorar stellte entweder S persönlich oder die U gmbh in Rechnung. Am 30. Januar 2014 trat S schliesslich als Verwaltungsrat der Pflichtigen zurück. Er war nach Angaben der Pflichtigen nicht mehr in der Lage, die administrativen Belange rechtzeitig zu erledigen, weil der Aufbau seiner eigenen Firmen, R AG und U gmbh in Zug, immer intensiver und zeitaufwendiger wurde. I gründete kurz nach dem Verkauf der Software durch die Pflichtige eine Einzelfirma (I Consulting), für die er Büroräumlichkeiten in der Gemeinde V/ZH mietete. Die Firma ist im Finanzsektor tätig. Eine Dividende wurde den Aktionären der Pflichtigen erstmals im Kalenderjahr 2011 ausgeschüttet (jeweils Fr. 2'666.70 pro Aktie; ebenso im Folgejahr). In den Jahren 2013 und 2014 erhöhte sich die Dividende auf jährlich jeweils Fr. 4'000.- pro Aktie.

B. 1. Am 17. August 2010 fand eine Besprechung zwischen der R AG, vertreten durch S, und einem Bücherexperten der kantonalen Steuerverwaltung Zug statt. Mit Schreiben vom 18. August 2010 richtete die R AG unter Beilage des oberwähnten Vertrags über den Technologie-Transfer ein Schreiben an die kantonale Steuerverwal-

tung Zug, worin sie um die privilegierte Besteuerung der Pflichtigen als gemischte Gesellschaft i.S.v. § 69 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zug nachsuchte. Die Pflichtige beschränke sich seit Aufgabe der aktiven Geschäftstätigkeit anfangs Mai 2010 nur noch auf die Vergabe von Lizenzen an ausländische Lizenznehmer und benötige daher weder Personal noch spezielle Büroräumlichkeiten. Wörtlich schrieb die R AG weiter: "Bereits jetzt ist bekannt, dass im zweiten Halbjahr 2010 zudem ein Teil des entwickelten Technologie-Know Hows – anstelle in Lizenz vergeben – gleich an einen in Asien ansässigen grösseren Technologiekonzern veräussert wird". Mit Einstellung der aktiven Geschäftstätigkeit sei der Sitz der Pflichtigen am 10. Mai 2010 von M/ZH in die Gemeinde T/ZG verlegt worden. Gleichzeitig habe man den Geschäftsabschluss 2010 auf das Datum der Aufgabe der aktiven Geschäftstätigkeit gelegt (31. Mai 2010). Für die Steuerperiode 1. Januar 2010 bis 31. Mai 2010 sei die Pflichtige demnach sowohl in M/ZH (bis 9. Mai 2010) als auch in der Gemeinde T/ZG unbeschränkt steuerpflichtig (vom 10. Mai bis zum 31. Mai 2010). Aufgrund von Art. 22 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sei die zuständige (primäre) Veranlagungsbehörde i.S.v. Art. 39 StHG für die ganze Periode der Kanton Zug, welche dem Kanton Zürich entsprechend Kenntnis von der Veranlagung zu geben habe. Für die Steuerperiode 1. Juni 2010 bis 31. Mai 2011 und für die Folgejahre sei die Pflichtige hingegen ausschliesslich in der Gemeinde T/ZG als gemischte Gesellschaft steuerpflichtig, wobei der Kaufpreis für den Technologie-Transfer (ausnahmsweise) noch zum ordentlichen Tarif besteuert werden solle. Aktionäre der Pflichtigen seien drei in der Schweiz ansässige natürliche Personen. Diese Anfrage der R AG wurde sogleich am 20. August 2010 von zwei Bücherexperten der kantonalen Steuerverwaltung Zug unterschrieben an die R AG zurückgesandt.

2. Die Pflichtige füllte die Steuererklärung 2010 des Kantons Zug für die Steuerperiode 1.1. - 31.5.2010 erst im Oktober des Folgejahrs aus, und reichte sie einerseits mit dem Geschäftsabschluss (Bilanz und Erfolgsrechnung) per 31. Mai 2010 den Zuger Steuerbehörden und andererseits – unter Beilage des leeren, aber auf 12. Oktober 2011 datierten und unterschriebenen Zürcher Steuererklärungsformulars – dem kantonalen Steueramt ein. Da weder Bilanz noch Erfolgsrechnung irgendwelche ungewöhnlichen Vorgänge enthielten – der Kaufpreis für den Technologie-Transfer war erst in der Jahresrechnung betreffend das Geschäftsjahr 1.6.2010 - 31.5.2011 verbucht worden – gab die Einschätzung zu keinen weiteren Fragen Anlass. Die Faktoren (steuerbarer Reingewinn Fr. 5'800.- bzw. satzbestimmender Reingewinn Fr. 6'700.-; steuerbares Kapital Fr. 197'000.- bzw. satzbestimmendes Kapital Fr. 227'000.-) wurden vom Steuerkommissär des Kantons Zürich am 18. Januar 2012 unverändert übernommen, sodass sie in der Folge nach Versand der Rechnung in Rechtskraft erwachsen. Der Kanton Zug nahm die Einschätzung für die nämliche Steuerperiode (1.1. - 31.5.2010) am 3. Juli 2012 vor. Die Einschätzungen für die folgenden Geschäftsjahre wurden wie vereinbart nur noch durch die Steuerverwaltung des Kantons Zug vorgenommen. Die definitive Veranlagung durch den Kanton Zug für die Steuerperiode 2011 (1.6.2010 - 31.5.2011) erfolgte am 26. Juni 2013 mit einem steuerbaren gesamten Reingewinn von Fr. 2'262'600.- bzw. einem steuerbaren Reingewinn im Kanton Zug von Fr. 1'888'000.- (steuerbares sowie satzbestimmendes Eigenkapital Fr. 2'090'000.-). Dabei wurde der operative Gewinn aus den noch laufenden Lizenzen von total Fr. 468'251.- lediglich zu 20 Prozent in der Schweiz besteuert. Der Kapitalgewinn aus dem Verkauf der Software unterlag der ordentlichen Besteuerung.

3. Durch die ungewöhnlich hohen, durch die Alleinaktionäre der Pflichtigen in der Steuererklärung 2011 deklarierten Dividenden aufmerksam geworden, kontaktierte der Steuerkommissär des kantonalen Steueramts am 16. Mai 2014 per Telefon den Bücherexperten der kantonalen Steuerverwaltung Zug, der ihm mitteilte, dass mit der Pflichtigen ein Ruling (Steuerabkommen) abgeschlossen worden sei, und diese als gemischte Gesellschaft privilegiert besteuert werde. Das kantonale Steueramt eröffnete sogleich ein Steuerhoheitsverfahren und teilte dies der Steuerverwaltung des Kantons Zug am 21. Mai 2014 schriftlich mit. Mit Schreiben vom 26. Mai 2014 wurde auch die Pflichtige entsprechend informiert und aufgefordert, zur Frage der Verlegung des Sitzes bzw. des steuerlich massgeblichen Sitzes der tatsächlichen Verwaltung Unterlagen, Korrespondenzen, Rechnungen und E-Mails, etc. einzureichen. Die Pflichtige antwortete am 7. Juli 2014. Mit Schreiben vom 3. November 2014 forderte das kanto-

nale Steueramt von der Pflichtigen weitere Unterlagen ein. Die Pflichtige nahm mit Eingabe vom 15. Dezember 2014 Stellung und reichte Dokumente ein. Am 3. März 2015 erging der Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit durch den Kanton Zürich bzw. die Gemeinde M/ZH ab 1. Juni 2010 für die Steuerperioden 2011 ff.

4. Eine Doppelbesteuerung durch zwei Kantone befürchtend, reichte I am 13. März 2015 namens der Pflichtigen im Kanton Zug ein Revisionsbegehren betreffend die Steuerperioden ab 1. Juni 2010 ein und ersuchte um Hilfe in der Angelegenheit. Am 24. März 2015 erhob die Pflichtige zudem gegen den Steuerhoheitsentscheid des Kantons Zürich Einsprache. Am 7. Mai 2015 fand die Einspracheverhandlung unter Teilnahme von I seitens der Pflichtigen statt. Gemäss dem Protokoll dieser Verhandlung teilte I u.a. mit, dass bereits gegen Ende des Jahres 2009 mit der Q Verkaufsverhandlungen geführt worden seien. So hätten die Aktionäre der Pflichtigen einen steuerfreien Kapitalgewinn realisieren können. Die Q habe aber im Verlauf der Verhandlungen nicht mehr die Firma kaufen wollen, sondern lediglich geistiges Eigentum ("Assets"), was hohe Steuern auslösen würde. Ein gewisser Professor W sei damals der Vertreter der Q gewesen, welcher die Pflichtige an die R AG mit Sitz in Zug zwecks Sitzverlegung in den Kanton Zug verwiesen habe. Der Auszug aus der Liegenschaft in M/ZH sei bereits im März 2010 erfolgt und man hätte damals schon gesehen, dass der Verkauf der Software stattfinden werde. Wäre der Verkauf geplatzt, wäre die Pflichtige in V geblieben, und das Geschäft wäre weitergeführt worden. Die Sitzverlegung erfolgte nach den Worten von I im Hinblick auf den Software-Verkauf.

Mit Entscheid vom 12. Mai 2015 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Am 17. Juni 2015 erhob die Pflichtige Rekurs mit dem Begehren, es sei der Einspracheentscheid vom 12. Mai 2015 ersatzlos aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des kantonalen Steueramts. In der Rekursantwort vom 6. Juli 2015 beantragte das kantonale Steueramt Abweisung des Rechtsmittels. Am 31. Juli 2015 ordnete der Abteilungspräsident der ersten Abteilung des Steuerrekursgerichts einen zweiten Schriftenwechsel an. Die Replik ging am 14. September und die Duplik des kantonalen Steueramts am 28. September 2015 ein. Mit Schreiben vom 16. August 2016 bzw. mit Telefonaten vom 9. Juni, 5. September sowie 29. September 2016 erkundigte sich der Referent bei der kantonalen Steuerverwaltung Zug nach



dem Stand des Revisionsverfahrens. Ihm wurde dabei zuletzt per E-Mail vom 27. Oktober 2016 mitgeteilt, dass das Revisionsverfahren betreffend die Pflichtige im Kanton Zug bis zu einer Entscheidung in einem ähnlich gelagerten Fall, der zur Zeit am Bundesgericht hängig sei (Verfahrensnummer 2C\_655/2016), informell sistiert bleibe. Gegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens sei im Wesentlichen die Frage, ob eine Doppelbesteuerung durch zwei Kantone hinzunehmen sei, wenn eine Sitzverlegung missbräuchlich erfolgt sei. Mit Schreiben vom 31. Oktober 2016 fragte der Referent die Pflichtige an, ob sie mit einer Sistierung des Verfahrens einverstanden sei. Am 9. Dezember 2016 erläuterte der Referent dem Vertreter der Pflichtigen telefonisch seine vorläufige Meinung betreffend die Streitsache, wobei Letzterer versprach, sich wieder zu melden. Das Urteil des Bundesgerichts in dem von der kantonalen Steuerverwaltung Zug angeführten Verfahren 2C\_655/2016 erging am 17. Juli 2017. Das Bundesgericht entschied, dass eine Doppelbesteuerung unter gewissen Umständen hinzunehmen sei, wenn eine Firma sich im Rahmen einer Sitzverlegung der Hoheit des (neuen) Sitzkantons unterworfen habe und in treuwidriger Weise den Besteuerungsanspruch eines anderen Kantons nicht bekannt gegeben habe. Am 6. Oktober 2017 erläuterte der Referent dem Vertreter der Pflichtigen unter Beilage des Bundesgerichtsurteils seine vorläufige Beurteilung des Falls. Am 26. Januar 2018 teilte der Vertreter mit, dass die Pflichtige am Rechtsmittel festhalte.

Mit Verfügung vom 12. März und 9. Mai 2018 versuchte der Präsident der ersten Abteilung des Steuerrekursgerichts, den Sachverhalt bzw. die Umstände insbesondere im Zusammenhang mit dem Vertrag über den Softwareverkauf besser auszu-leuchten. Die Pflichtige reichte am 10. April 2018 sowie am 28. Mai 2018 Sachverhaltsdarstellungen und Unterlagen ein. Das kantonale Steueramt nahm hierzu am 17. September 2018 Stellung. Die Pflichtige äusserte sich dazu am 8. Oktober 2018.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Unter Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz zu verstehen. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit bestimmt sich vorab nach diesem, sofern er nicht nur formeller Natur ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 55 N 7 f. StG, auch zum Folgenden). Im letzteren Fall (so genanntes Briefkastendomizil) ist auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen.

b) Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, E. 2.2, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 11 ff. StG). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Dabei ist es ausgeschlossen, dass die Tätigkeit von im Auftrag handelnden Personen der auftraggebenden Gesellschaft zuzuordnen sind, denn es fehlt von vornherein am notwendigen Unterordnungsverhältnis (StRG, 29. August 2017, 1 ST.2015.301; StRG, 12. Dezember 2016, 1 ST.2016.3; StRG, 24. November 2016, 1 ST.2016.191; vgl. auch BGr, 3. Juni 1959, E. 3.4, in: Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 4, I B, Nr. 9). Im Entscheid BGr, 8. September 2003, 2A.560/2002, E. 5.2.2 hält das oberste Gericht in etwas abgeschwächter Form dafür, dass eine Ausübung der tatsächlichen Verwaltung im Auftragsverhältnis "kaum denkbar" sei (ebenso VGr, 19. April 2017, SB.2017.00005, E. 2.1).

Das Bundesgericht grenzt die Geschäftsleitung ab von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit Letztere sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. 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. die Übersicht bei 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. Bisher offen geblieben ist, wie es sich verhält, wenn Mehrheitsaktionäre auf den einzigen Verwaltungsrat einer Firma einen dominierenden Einfluss ausüben, und Letzterer faktisch lediglich als deren Stellvertreter erscheint.

Der Wohnsitz oder ein regelmässiger Arbeitsort kann dann als Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeiten gelten, wenn etwa die Handlungen, die im Rahmen der Geschäftsführung und Verwaltung vorgenommen werden, auf verschiedene Orte entfallen. Dies kann etwa der Fall sein, wenn die Geschäftsführung und Verwaltung einer Gesellschaft beispielsweise vorwiegend in den Händen eines einzigen Aktionärs und Verwaltungsrats liegen (vgl. auch Heiling/Maute, 757; StRG, 29. August 2017, 1 ST.2015.301). Wenn Wohn- und Arbeitsort im gleichen Kanton liegen, so muss im Steuerhoheitsverfahren der kantonalen Behörde nicht danach geforscht werden, welche genaue Örtlichkeit betroffen ist. Es genügt die Feststellung, dass die Entscheidungen bzw. Verrichtungen im entsprechenden Kanton fielen bzw. vorgenommen wurden.

c) Rechtsprechung und Kommentatoren haben eine Reihe von Beispielen genannt bzw. Indizien herausgearbeitet, die für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes sprechen:

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

- Anfragen an die Gesellschaft am statutarischen Sitz werden von einem anderen Ort aus erledigt;
- die Sitzungen der Gesellschaftsorgane werden nicht am statutarischen Ort durchgeführt.

2. a) aa) Zu Beginn des Kalenderjahrs 2010 spielten sich die operativen und strategischen Aktivitäten der Pflichtigen zum grössten Teil in den eigenen Büroräumlichkeiten in M/ZH ab. Die strategischen wie die operativen Entscheide fielen I, J und K, welche in Personalunion als Verwaltungsräte, Aktionäre und Angestellte alle im Sitzkanton Zürich in der Nähe ihres Arbeitsorts ihren Wohnsitz hatten, vermutlich zusammen im Büro, wo sie als Vollzeit-Angestellte viel Zeit miteinander verbrachten, oder ausnahmsweise bei einem Geschäftsessen, einer Einladung oder einem Ausflug auswärts. Der Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit wie auch der formelle Sitz befanden sich unbestrittenermassen im Kanton Zürich. Neben dem Tagesgeschäft (Programmierung, Lizenzvergabe- und -verwaltung, Inkasso, etc.) beschäftigten sich die drei Verwaltungsräte und Angestellten auch mit der Zukunft der Pflichtigen. Klar war, dass der Mietvertrag für die Büros Ende Mai 2010 auslaufen würde. Mit einer langjährigen wichtigen Kundin, der Q, bestand ein enger Kontakt. Mehr als einmal schon hatten Delegationen der Q die Pflichtige in M/ZH aufgesucht, nicht zuletzt um eine ausschliessliche Lizenzierung der von ihr verwendeten Software zu besprechen. Letzteres Geschäft lag schon Mitte 2009 in der Luft und alle damit zusammenhängenden Vorbereitungshandlungen und Entscheide waren für die Zukunft der Pflichtigen wie auch für deren Angestellte und Eigentümer von grösster strategischer Bedeutung.

Strittig ist, ob sich der Mittelpunkt der eben beschriebenen geschäftlichen Interessen und Aktivitäten anlässlich der statutarischen Verlegung des Sitzes in die Gemeinde T im Kanton Zug per Mitte Mai 2010 oder in den darauf folgenden Monaten in den Kanton Zug verschob, oder aber – wie es das kantonale Steueramt verfielt – weiterhin im Kanton Zürich anzusiedeln war. Eine feste, durch die Pflichtige angemietete Infrastruktur bestand im Kanton Zug auch nach der Aufgabe der Geschäftsräume in M/ZH auf Ende Mai 2010 unbestrittenermassen zu keinem Zeitpunkt. Ab anfangs Juni 2010 verfügte die Pflichtige zudem über keinerlei Personal, weshalb zur Feststellung des Mittelpunkts der Geschäftstätigkeit auf die übrigen aktenkundigen Umstände abzustellen ist. Mit dem Kanton Zug verband die Pflichtige – neben dem statutarischen Sitz – vornehmlich der im Mai 2010 eingesetzte, in Gemeinde T wohnhafte Verwal-

tungsrat der Pflichtigen, S; ab jenem Zeitpunkt schieden die beiden Verwaltungsratsmitglieder J und K aus.

bb) Die Pflichtige behauptet, S sei für sie ab seiner Wahl zum Verwaltungsrat operativ bzw. im Rahmen des Tagesgeschäfts administrativ tätig gewesen, indem er für sie die Buchhaltung erledigt, die Lizenzen verwaltet und den in zunehmend reduziertem Mass noch bestehenden Kunden für die (noch) laufenden Lizenzen Rechnung gestellt habe. Ob diese Tätigkeiten örtlich der Pflichtigen zuzuordnen sind, entscheidet sich daran, ob S sie in seiner Funktion als persönlich haftender Verwaltungsrat der Pflichtigen, im Auftragsverhältnis oder aber als Angestellter der R AG ausführte. Angestellte beschäftigte die Pflichtige selber unbestrittenermassen ab Ende Mai 2010 nicht. Wie bereits weiter oben eingehend dargelegt (vgl. E. 1b oben), sind wegen der fehlenden Unterordnung im Auftragsverhältnis ausgeführte Arbeiten nicht der Pflichtigen zuzuordnen und spielen diese für die Abwägung, wo sich der Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit befindet, keine Rolle.

Das Verwaltungsratshonorar von S im Jahr 2010 im Umfang von Fr. 2'062.30 (inkl. MwSt) wurde von der U gmbh für den Zeitraum ab 11. Mai bis 31. Dezember 2010 am 30. August 2010 in Rechnung gestellt. In der Buchhaltung der Pflichtigen, auf welche Letztere grundsätzlich zu behaften ist, erscheint der Betrag im Konto 4750 (Buchhaltung, Revision), wobei als Leistungserbringerin die U gmbh und nicht etwa S persönlich aufgeführt ist. Daneben stellte S am 30. August 2010 für den oberwähnten Zeitraum persönlich die bescheidene Domizilgebühr für die Bereitstellung der c/o Adresse der Pflichtigen in Höhe von Fr. 767.- in Rechnung. Weitere, von der R AG ausgestellte Rechnungen betrafen u.a. als "diverse" bzw. "steuerliche" oder "rechtliche" Abklärungen bezeichnete Dienstleistungen. Letztere buchte die Pflichtige als Rechts- und Beratungsspesen ab (Konto 4760), wobei als Leistungserbringerin ebenfalls die R AG und nicht S persönlich figurierte. Der die R AG betreffende Saldo auf diesem Konto belief sich per Ende 2010 auf rund Fr. 23'500.-. Die Pflichtige nahm das Verwaltungsratshonorar des einzigen anderen ab April 2010 amtierenden Verwaltungsrats, I, für das ganze Geschäftsjahr (1. Juni 2010 bis 31. Mai 2011) in Höhe von Fr. 3'000.- dagegen im Konto 4000 als VR-Gehalt auf. Die Art der Rechnungsstellung und der Verbuchung bei der Pflichtigen sind deutliche Hinweise darauf, dass die Vertragsparteien grundsätzlich von einem – jederzeit kündbaren – Auftragsverhältnis zwischen der R AG bzw. U gmbh und der Pflichtigen ausgingen. Ein Unterordnungsverhältnis aufgrund eines Arbeitsverhältnisses mit der Pflichtigen als Arbeitgeberin ist angesichts der Tat-

sache, dass es sich bei der R AG bzw. U gmbh um keine natürliche Person handelt, von vornherein ausgeschlossen. Dass S persönlich durch Abschluss eines Arbeitsvertrags von der Pflichtigen angestellt war und Lohn erhielt, wird weder behauptet noch bestehen hierfür Anhaltspunkte. Indessen sind die Handlungen von S in seiner Funktion als formell gewählter Verwaltungsrat der Pflichtigen zuzurechnen, soweit eine Weiterdelegation gesetzlich oder statutarisch ausgeschlossen ist. Der Verwaltungsrat führt gemäss Art. 716 Abs. 2 OR die Geschäfte der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat. Die Statuten können den Verwaltungsrat zwar ermächtigen, die Geschäftsführung nach Massgabe eines Organisationsreglementes ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder an Dritte zu übertragen (Art. 716b Abs. 1 OR). Dieses Reglement ordnet die Geschäftsführung, bestimmt die hierfür erforderlichen Stellen, umschreibt deren Aufgaben und regelt insbesondere die Berichterstattung (Abs. 2). Erforderlich ist in formeller Hinsicht u.a. der Erlass eines schriftlichen Organisationsreglements durch den Verwaltungsrat (Watter/Roth Pellanda, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. A., 2016, Art. 716b N 5 OR). Mangels Anhaltspunkten in den Akten ist zugunsten der Pflichtigen anzunehmen, dass kein Organisationsreglement erlassen wurde und S in seiner Eigenschaft als Verwaltungsrat auch Geschäftsführungsaufgaben übernommen hat. Der Begriff "Geschäftsführung" ist gesetzlich nicht definiert; Lehre und Schrifttum verstehen darunter sämtliche auf die Verfolgung des Gesellschaftszweckes gerichteten Tätigkeiten. Die Geschäftsführung i.w.S. umfasst sowohl die interne Leitung (neudeutsch: "managen") als auch die Vertretung der Gesellschaft im Verhältnis zu Dritten (Watter/Roth Pellanda, Art. 716 N 9 OR). Das Führen der Buchhaltung, (rechtliche) Beratung und Abklärungen, die Aufbewahrung der Lizenzen, Rechnungsstellung und Inkasso sowie die Bereitstellung einer c/o-Adresse sind keine eigentlichen Führungs- oder Leitungsfunktionen, weshalb eine Auslagerung an Dritte im Auftragsverhältnis auch ohne Reglement ohne Weiteres zulässig war. Diese Aufgaben hat S demnach nicht in einem Unterordnungsverhältnis oder als Verwaltungsrat ausgeführt. Es verbietet sich somit, sie der Pflichtigen zuzurechnen: Für die Feststellung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung sind sie ausser Acht zu lassen.

b) aa) Die Geschäftsführung der Pflichtigen oblag nach der in Art. 716 Abs. 2 OR vorgesehenen gesetzlichen Ordnung nach dem Ausscheiden von J und K ab Mitte Mai 2010 den beiden Verwaltungsratsmitgliedern I und S gemeinsam. Spätestens ab Ende Mai waren sie die einzigen Personen, die für die Pflichtige handeln konnten. Über Angestellte verfügte die Pflichtige wie gesehen ab diesem Zeitpunkt nicht mehr. Die wesentlichen unternehmerischen Entscheide und Handlungen betrafen in der Phase ab Mitte April bis zum Abschluss des Software-Verkaufs Ende September 2010 zunächst die Verhandlungen mit der Q, den Vertragsschluss und die Sicherstellung und Überwachung der termingerechten Übermittlung der verkauften Software nach Asien. Ab September 2010 erforderte die Leitung der Pflichtigen einerseits (wenn auch sporadische) Entscheide rund um die noch laufenden Lizenzen (Kündigung oder Weiterführung, Überwachung der Rechnungsstellung und des Inkassos), die Sicherstellung des minimalen (technischen) Supports für die noch bestehende Kundschaft (evtl. durch Dritte, z.B. J) und regelmässig, jeweils nach Analyse der finanziellen Lage, die Auseinandersetzung mit der dringlicheren Frage, ob bzw. wann die Pflichtige, deren Einnahmen wegen den schwindenden Lizenzeinnahmen zusehends wegbrachen, als weiteres Standbein ein neues Geschäftsfeld eröffnen sollte, etwa durch Einstellung von Personal, Zukauf eines Betriebs, Fusion, etc., oder ob sie stillgelegt oder liquidiert werden müsste. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen erfordert auch die Leitung eines rein auf die Bewirtschaftung von Lizenzen spezialisierten Unternehmens im wechselnden wirtschaftlichen Umfeld ständige Wachsamkeit und in einer gewissen Regelmässigkeit die Fällung unternehmerischer Entscheide.

bb) Die Exklusiv-Lizenzierung bzw. der Verkauf der Software an die Q war für die Pflichtige von herausragender Bedeutung. Die zwei langjährigen Mitarbeiter I und J hatten die Library mit Unterstützung von K über viele Jahre hinweg zusammen entwickelt und verbessert. Es handelte sich sozusagen um ihr "Lebenswerk", das zudem bezeichnenderweise das einzige nennenswerte Aktivum der Pflichtigen darstellte. Die Q war offenbar zum Kauf nur bereit, wenn sich alle drei Mitarbeiter und Aktionäre zusammen mit der Pflichtigen persönlich unter Androhung einer Konventionalstrafe in Millionenhöhe dazu verpflichteten, ihr Know-How während sechs Jahren nicht mehr weiter auf dem Markt anzubieten. Diese Vertragsklausel entzog der Pflichtigen auf einen Schlag ihre einzige Geschäftsgrundlage. Den Verhandlungen mit der Q ab anfangs 2010 auf dem Korrespondenzweg, am Telefon sowie am Verhandlungstisch in Frankreich und in der Schweiz und der damit einhergehenden Entscheidungsfindung ist aus den genannten Gründen grosses Gewicht beizumessen. Es ist offensichtlich, dass S

bei diesen Vorgängen, wenn überhaupt, eine kleine Nebenrolle spielte. Die Fäden hielt I in engster Absprache mit seinen langjährigen Arbeitskollegen und Mitaktionären fest in der Hand: Er kannte die Pflichtige und ihr Produkt, das verkauft werden sollte, wie seine eigene Westentasche, und hatte als Mehrheitsaktionär und langjähriger Mitarbeiter der Pflichtigen nicht zuletzt in finanzieller Hinsicht ein eminentes persönliches Interesse an der Erzielung eines guten Preises. Es ist nicht von ungefähr, dass I und nicht etwa S in Begleitung von J zu den entscheidenden Vertragsverhandlungen mit den Vertretern der Q im Juni 2010 nach Frankreich reiste. Die Details der Vereinbarung wurden dort ausgehandelt. I kannte die für die Q handelnden Personen teilweise seit 2009, weil sie die Pflichtige mehrmals in M/ZH besucht und dadurch mit I, J und K persönlichen sowie geschäftlichen Kontakt gepflegt hatten. Auch als eine Delegation der Q zur Feier der Unterzeichnung für eine Woche zu Besuch in der Schweiz weilte, war S, wenn überhaupt, nur am Rande beteiligt, ebenso hatte er mit der Übermittlung der Software an die Q im Zeitraum bis Ende September 2010 nichts zu tun. Die Freischaltung der Software nahm J im Auftragsverhältnis vor, denn er war zu jenem Zeitpunkt nicht mehr Angestellter der Pflichtigen. Die Instruktionen erhielt er, wenn überhaupt, von seinem Kollegen und Mitaktionär I, der wie er mit der Software bis in alle Details vertraut war. Es ist zwar richtig, dass der Vertrag mit der Q auch die Unterschrift von S trägt, doch wäre dies angesichts der Tatsache, dass I einzelzeichnungsberechtigt war, nicht einmal formell nötig gewesen.

Auch nachdem der Softwareverkauf unter Dach und Fach war, und das Tagesgeschäft ab Oktober 2010 nur noch die Weiterführung der noch bestehenden Lizenzen beinhaltete, war für die wesentlichen die Pflichtige betreffenden geschäftsrelevanten Entscheidungen durchwegs I zuständig. Er und nicht S kannte die Kunden, die Software und die Lizenzverträge. Er und nicht S kannte den Markt und bestimmte darüber, was mit den noch laufenden Lizenzen zu geschehen hatte, und ob das Geschäft mit neuem Geschäftsfeld weitergeführt oder ob und wann es liquidiert würde. Er und nicht S beantwortete die ab und zu auftauchenden fachlichen Fragen der Kunden. Als Mehrheitsaktionär, einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat und enger Vertrauter der übrigen langjährigen Aktionäre, mit denen er sich absprach und mit denen er engen Kontakt pflegte, kontrollierte I die Generalversammlung der Pflichtigen bis zur letzten Stimme und damit auch die (Wieder-)Wahl und Entlastung von S. Das Engagement und Interesse von S für die Pflichtige war während seiner Amtszeit als Verwaltungsrat ohnehin eher gering oder doch abnehmend, weshalb ihn I nach etwas mehr als drei Jahren im Januar 2014 kurzerhand absetzte.



Stillschweigend, doch aufgrund der Umstände evident, bestand nach dem Gesagten die Absprache, dass S die Entscheidungen von I und der übrigen Aktionäre getreulich mittragen bzw. ausführen würde, weshalb den Handlungen des Erstgenannten in bezug auf die Leitung der Pflichten weit weniger Gewicht beizumessen ist. Ob in einer ähnlichen Konstellation, in welcher der einzige Verwaltungsrat einer Firma aufgrund eines ausdrücklichen oder stillschweigenden Konsenses, einer Marionette gleich, ohne eigene Führungs- und Fachkenntnisse einzig die Anweisungen eines beherrschenden Aktionärs ausführt, die Aktivitäten des Verwaltungsrats nicht direkt den im Hintergrund agierenden Personen zuzurechnen ist, muss vorliegend nicht abschliessend beurteilt werden.

cc) Fehlen regelmässig benützte firmeneigene Räumlichkeiten, wo sich die für die Firma in Leitungsfunktion handelnden Personen auch vorwiegend aufhalten, muss mangels anderer Anhaltspunkte für die Ortsbestimmung der einzelnen Entscheidungen und Handlungen der Mittelpunkt der Lebensinteressen bzw. der regelmässige Arbeitsort der handelnden Person herangezogen werden. Eine andere Zuordnung ist schlicht nicht möglich, weil die unternehmerischen Entscheidungen zu jeder Tages- und Nachtzeit gefällt werden und als innere Tatsachen einer Beweisführung unzugänglich sind. Dem (zufällig) gewählten Ort der rein formellen Ereignisse, wie das Abhalten von Sitzungen und das Unterschreiben von Dokumenten, kommt nur geringes Gewicht zu, sobald Anzeichen dafür vorhanden sind, dass die Entscheidungsfindung und -fällung anderswo stattfindet. Wie gesehen, sind die Handlungen von I durchwegs ungleich stärker zu gewichten als diejenigen von S, weshalb der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichten – wie durch die Vorinstanz richtigerweise festgestellt wurde – im Kanton Zürich in der Gemeinde X, wo I seinen Lebensmittelpunkt hatte, und nicht im Kanton Zug anzusiedeln ist.

Dies führt zur Abweisung des Rekurses.

3. Die Frage, ob die Verlegung des Sitzes und die Verkürzung des Geschäftsjahres 2010 rein steuerlich motiviert waren und deshalb i.S.v. Art. 2 Abs. 2 ZGB als rechtsmissbräuchlich anzusehen wären, braucht vorliegend nicht beantwortet zu werden. Für die Verkürzung des Geschäftsjahrs spricht auf den ersten Blick nur, dass hierdurch die Steuerbehörden im Kanton Zürich vom Verkauf der im Kanton Zürich über viele Jahre hinweg entwickelten Software nicht Wind bekommen sollten, was lästige Nachforschungen bezüglich des genauen Zeitpunkts des Verkaufs, der korrekten buchhalterischen Abgrenzung des Kaufpreises sowie des Orts der tatsächlichen Verwaltung hätte nach sich ziehen können. Für die Verlegung des Sitzes gerade in die Gemeinde T im Kanton Zug fehlen, ausser dass eine Steuerersparnis resultiert, ebenfalls gute Argumente, sind doch alle drei beherrschenden Aktionäre im Kanton Zürich wohnhaft. Ein weit entfernter Sitz war für sie nur mit Unannehmlichkeiten, etwa wegen des langen Anfahrtswegs zur Generalversammlung, verbunden. Für den Verwaltungsrat I bedeutete die Verlegung des Sitzes ebenfalls längere Anfahrtswege und eine deutlich erschwerte Kommunikation mit dem anderen Verwaltungsrat, S. Dass steuerliche Motive bei der Sitzverlegung im Vordergrund standen, hat I nota bene in der Besprechung mit dem Steueramt am 7. Mai 2015 offen zugegeben.

4. Die unterliegende Pflichtige wird damit kostenpflichtig (§ 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt bei diesem Verfahrensausgang.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]