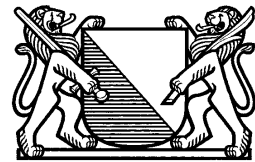


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2023.83

Entscheid

27. Februar 2024

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiberin Mara Kütük

In Sachen

A,
c/o B..., C
Steuergemeinde D,
vertreten durch E AG,

Rekurrentin,

Zustelladresse: c/o ...

gegen

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

Rekursgegner,

betreffend

**Steuerhoheit (1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018,
1.1. - 31.12.2019 und 1.1. - 31.12.2020)**

hat sich ergeben:

A. Die A mit Sitz in C/FL (nachfolgend die Rekurrentin) ist eine Anstalt liechtensteinischen Rechts, welche im Wesentlichen eine Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft, der F GmbH mit Sitz in G/DE (nachfolgend F), hält. Die Rekurrentin bezweckt den Kauf und Verkauf sowie die Renovation von Immobilien, Beratungstätigkeiten, insbesondere Industrieconsulting, die Beteiligung an Unternehmen sowie den Handel mit Waren aller Art. Erstbegünstigter der Rekurrentin ist H (nachfolgend H), der bis zu seinem Wegzug nach I am ... 2020 in D wohnhaft war und die Rekurrentin jeweils in seiner privaten Steuererklärung im Wertschriftenverzeichnis deklarierte. Mitglieder des Verwaltungsrats der Rekurrentin sind J (nachfolgend J), wohnhaft in C, und die in C ansässige K. Mit H bestehen gemäss Sachdarstellung der Rekurrentin keine Mandatsverhältnisse.

Mit Schreiben vom 19. November 2021 informierte das kantonale Steueramt die Rekurrentin, dass davon auszugehen sei, dass sich der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Alleininhabers befinde. Die Rekurrentin erklärte sich mit dieser Beurteilung in der Folge nicht einverstanden und verlangte eine anfechtbare Verfügung. Daraufhin erliess das kantonale Steueramt eine Auflage, mit welcher um Einreichung diverser Angaben und Belege ersucht wurde. Die Rekurrentin liess die Auflage am 28. Februar 2022 beantworten, ohne aber sämtliche verlangten Belege einzureichen. Unter Hinweis auf die Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht mahnte der Steuerkommissär die Auflage am 22. April 2022 und drohte an, dass der Entscheid ansonsten aufgrund der Akten erfolge. Mit Schreiben vom 31. Mai 2022 liess die Rekurrentin eine Verletzung der Mitwirkungspflicht bestreiten, ohne die noch offenen Punkte zu beantworten bzw. ergänzende Belege einzureichen.

Mit Vorentscheid vom 18. August 2022 eröffnete das kantonale Steueramt der Rekurrentin schliesslich, dass ab 2017 die Steuerhoheit des Kantons Zürich beansprucht werde. Zur Begründung wurde angeführt, dass gemäss Akten am statutarischen Sitz keine eigenen Räumlichkeiten vorhanden seien (c/o Adresse bei einem Treuhänder). Eine Ausübung der tatsächlichen Verwaltung durch Dritte wurde als unwahrscheinlich angesehen. Entsprechend wurde der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin mangels aktenkundiger Belege, die für den statutarischen Sitz sprechen, bei der von H gehaltenen L AG mit Sitz in D (nachfolgend L) bzw. am Wohnsitz von H verortet.

B. Hiergegen liess die Rekurrentin am 16. September 2022 Einsprache erheben mit dem Antrag, der Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 2017 sei aufzuheben und es sei im Kanton Zürich und der Schweiz keine Steuerhoheit betreffend die Rekurrentin anzunehmen. Eventualiter wurde eine persönliche Vertretung der Einsprache verlangt.

Nachdem die Angelegenheit am 23. November 2022 mündlich in den Räumlichkeiten des kantonalen Steueramts besprochen wurde und die Vorinstanz die Rekurrentin zum Protokoll am 13. Januar 2023 hatte Stellung nehmen lassen, wies das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 17. März 2023 ab. Begründet wurde dies weiterhin damit, dass die Rekurrentin ihrer Mitwirkungspflicht nur selektiv nachgekommen sei und Nachweise nicht oder nur teilweise eingereicht habe. In C bestehe keine Substanz und die Organschaft durch J werde treuhänderisch wahrgenommen. Am Sitz würden offensichtlich nur administrative Tätigkeiten durch Dritte wahrgenommen. Solche seien nicht mit dem Ort der tatsächlichen Verwaltung gleichzusetzen. Dafür, dass in C strategische Entscheide gefällt oder Darlehensverträge ausgehandelt würden, bestünden keine Nachweise. Vielmehr nehme der Alleininhaber strategische Aufgaben offenbar über die L in D wahr.

C. Mit Schreiben vom 17. April 2023 liess die Rekurrentin unter Erneuerung ihrer Anträge im Einspracheverfahren Rekurs erheben. Zudem beantragte sie eine Parteientschädigung.

Der von der Rekurrentin einverlangte Kostenvorschuss wurde fristgerecht auf das Konto des Steuerrekursgerichts einbezahlt.

Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 6. Juni 2023 unter Verweis auf den Einspracheentscheid vom 17. März 2023 inkl. ergänzender Ausführungen auf kostenfällige Abweisung des Rekurses. Die Gemeinde liess sich nicht vernehmen.

Die Rekurrentin nahm am 4. Juli 2023 zur Rekursantwort Stellung. Das kantonale Steueramt reichte keine weitere Stellungnahme ein.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Juristische Personen sind nach Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) einem Kanton gegenüber persönlich zugehörig und damit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet dieses Kantons befindet.

Unter Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz zu verstehen. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit bestimmt sich vorab nach diesem. 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; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 55 N 7 f. StG, auch zum Folgenden).

b) Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts am Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat (BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, E. 3; BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E. 2.2 = StE 2013 B 11.1 Nr. 24, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Oesterhelt/Schreiber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 50 N 18 DBG). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGr, 11. November 2019, 2C_633/2019, E. 4.2). Mindestens im Resultat gilt noch

immer der in BGE 45 I 190 aufgestellte Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person, ähnlich wie bei natürlichen Personen, am tatsächlichen Mittelpunkt ihres Eigenlebens liegt (BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2018 = StE 2019 B 71.31 Nr. 4). Der in der Lehre vielfach vertretenen Auffassung, dass grundsätzlich der statutarische Sitz massgebend ist, soweit dieser nicht nur formelle Bedeutung hat, hat das Bundesgericht eine klare Absage erteilt (vgl. ausführlich Peter Locher, Zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis, StR 2020, 270 ff.).

Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Der Ort der administrativen Verwaltung bzw. der bloss untergeordneten Geschäftstätigkeit vermag keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung zu begründen. So sind insbesondere Schreib- und Buchhaltungsarbeiten nicht geeignet, eine unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung auszulösen (Oesterhelt/Schreiber, Art. 50 N 20 DBG). Entscheidend ist jener Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen. Abzustellen ist somit auf den Ort der Führung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung (vgl. BGr, 1. Februar 2019, StE 2019 B 71.31 Nr. 4, E. 2.2).

Ausgeschlossen ist in der Regel, dass die Tätigkeit von im Auftrag handelnden Personen der auftraggebenden Gesellschaft zuzuordnen ist, denn es fehlt dabei grundsätzlich am notwendigen Unterordnungsverhältnis. In konstanter Rechtsprechung hält das Bundesgericht in etwas abgeschwächter Form insofern dafür, dass eine Ausübung der tatsächlichen Verwaltung im Auftragsverhältnis "kaum denkbar" sei (BGr, 20. August 2020, 2C_522/2019, E. 2.3; BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1. mit Hinweisen; ebenso VGr, 19. April 2017, SB.2017.00005, E. 2.1). Entscheidend seien letztlich aber die gesamten Umstände des Einzelfalles.

Der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre ist nicht entscheidend, es sei denn, die Geschäftsleitung konzentrierte sich bei einer Person, die ihre Tätigkeit an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; BGr, 11. November 2019, 2C_633/2019, E. 4.2; Oesterhelt/Schreiber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundes-

gesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A. 2017, Art. 20 N 26 StHG; Oesterhelt/Schreiber, Art. 50 N 22 DBG). Liegt die Geschäftsführung und Verwaltung einer Gesellschaft aber ausschliesslich in den Händen eines einzigen Gesellschafters, kann auch sein Wohnsitz den Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeiten darstellen (Oesterhelt/Schreiber, Art. 20 N 25 StHG; VGr, 16. März 2016, SB.2015.00144, E. 4.4 ff.). Der Wohnsitz der die Gesellschaftsleitung 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 (zum Ganzen Richner/Frei/Kaumann/Rohner, § 55 N 14 StG).

c) Befinden sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person in unterschiedlichen Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zugehörigkeit der juristischen Person im Sinne von Art. 20 Abs. 1 StHG, ist der Konflikt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen. Diese Grundsätze sind der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV zu entnehmen. Im internationalen Kontext sind im Einzelfall einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.

Eine diesbezügliche Gesamtschau der Rechtsprechung zeigt, dass das Bundesgericht das Hauptsteuerdomizil seit BGE 45 I 190 im Konfliktfall nur dann dem Sitzkanton zuerkannte, wenn die juristische Person tatsächlich dort geleitet worden war bzw. nicht bewiesen war, dass die Aktivitäten im andern Kanton die Qualität der tatsächlichen Verwaltung erreicht hatten. War hingegen festgestellt worden, dass die tatsächliche Verwaltung im andern Kanton besorgt worden war, befand sich das Hauptsteuerdomizil immer dort (BGr, 1. Februar 2019, StE 2019 B 71.31. Nr. 4, mit weiteren Hinweisen).

d) 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.

e) In Bezug auf die Beweisführung und den relevanten Zeitpunkt gilt das Folgende: Der steuerrechtliche (Wohn-)Sitz als steuerbegründende Tatsache ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Beweispflichtig für den Ort der tatsächlichen Verwaltung im eigenen Kanton ist somit derjenige Kanton, welcher diesen geltend macht. Er hat die Umstände darzutun und zu beweisen, aus welchen sich ergibt, dass der ausserkantonale Sitz einer juristischen Person nur formeller Art ist und die tatsächliche Verwaltung im betreffenden Kanton besorgt wird (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 8 N 20). Erscheint der durch den Kanton geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen juristischen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen (BGr, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 2.3).

Die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen unterliegen sodann einer freien Beweiswürdigung durch die Einschätzungs- oder Gerichtsbehörde. Der Beweis ist erst erbracht, wenn die Behörde nach erfolgter Beweiswürdigung und anhand objektiver Gesichtspunkte vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist (sog. Regelbeweismass). Die erforderliche Überzeugung kann indessen auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis. Im Rahmen der Beweiswürdigung darf

auch mitberücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nur selektiv nachkommt und verlangte Belege nicht eingereicht hat (BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, 2C_484/2016, E. 6.1 f.). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGr, 28. Dezember 2021, 2C_55/2021, E. 4.1.2, mit Hinweisen).

Vor diesem Hintergrund gilt es hiernach, den vorliegenden Fall in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu würdigen.

2. a) Die Rekurrentin wurde im Jahr 2008 errichtet. Wirtschaftlich Begünstigter der Rekurrentin ist H, der bis am ... 2020 seinen zivilrechtlichen Wohnsitz in D hatte.

Die Rekurrentin hatte seit ihrer Gründung jeweils ein c/o Domizil, aktuell bei der Treuhandgesellschaft B. Sie verfügt an ihrem Sitz über keine Substanz (Räumlichkeiten, technische Infrastruktur) und es wird dort auch kein Personal beschäftigt. Die Administrations-, Buchhaltungs- und Revisionsarbeiten erfolgen im Auftragsverhältnis durch die M (nachfolgend M). Die strategischen Entscheidungen werden gemäss Sachdarstellung der Rekurrentin vor Ort in C getroffen, meist direkt anlässlich der jährlichen Generalversammlung. Schriftlich belegt ist einzig die Zusammenarbeit mit M. Für die Domizilgewährung und die Dienste von J sei zwischen den Parteien nichts schriftlich vereinbart worden.

Mitglieder des Verwaltungsrats der Rekurrentin und einzige Organe sind J und die K, je mit Einzelzeichnungsberechtigung. An dieser Stelle ist anzumerken, dass J sowohl bei der B als auch bei der K im Handelsregister des Fürstentums Liechtenstein als einzelzeichnungsberechtigtes Organ eingetragen ist.

b) Die Rekurrentin verfolgt gemäss Zwecksetzung im Handelsregister den Kauf und Verkauf sowie die Renovation von Immobilien, Beratungstätigkeiten, insbesondere Industrieconsulting, die Beteiligung an Unternehmen sowie den Handel mit Waren aller Art.

aa) Den aktenkundigen Jahresrechnungen 2016-2019 kann entnommen werden, dass die Rekurrentin im Umlaufvermögen nebst flüssigen Mitteln durchwegs über

einen hohen Bestand an Wertschriften verfügte (Fr. 976'953.85 per 31. Dezember 2017). Gemäss den Konti ... (Wertschriften Aktien) und ... (Wertschriften strukturierte Aktienanlagen) wurden im Jahr 2017 diverse Transaktionen getätigt.

Transaktion	Datum
Kauf 250 Bonus Zertifikate N AG	13.01.2017
Rückzahlung 250 Bonus Zertifikate N AG	26.01.2017
Kauf N Anleihe	03.02.2017
Übernahme 88'000 Aktien O	22.05.2017
Wahlrecht N AG betr. Erwerb 169 Aktien	22.05.2017
Kauf 169 Aktien N AG	24.05.2017
Erwerb 1 Bezugsrecht betr. N Aktien	29.05.2017
Kauf N Anleihe	30.05.2017
Kauf 512 Aktien N AG	06.06.2017
Verkauf N Anleihe	09.08.2017

Im Anlagevermögen findet sich sodann die Beteiligung an der F (Buchwert Fr. 38'145.-) und eine Position "Darlehen" (Fr. 7'731'722.42 per 31. Dezember 2017 – wobei dieser Betrag wohl falsch ist, da er zusammen mit der Beteiligung nicht das Total des Anlagevermögens ergibt). Per 31. Dezember 2017 wurden folgende Darlehensforderungen ausgewiesen (exkl. Zinsen, die offenbar nicht bezahlt, sondern je zum Darlehensbetrag hinzugeschlagen wurden):

Schuldner	Schuldbetrag (Fr.-)
<u>L AG</u>	<u>90'000.-</u>
<u>P AG</u>	<u>6'500'000.-</u>
F GmbH	99'985.50
	35'289.-
	35'967.-
	187'480.93
	386'125.11
	<u>244'804.85</u>
Q AG	21'440.-

Das Darlehen an die P AG (ehemals R AG) stammt aus einem Verkäuferdarlehen, welches im Rahmen des Verkaufs dieser Gesellschaft im Jahr 2013 von H – gemäss Sachdarstellung der Rekurrentin nicht ganz freiwillig – gewährt wurde.

Passivseitig findet sich im Fremdkapital nebst transitorischen Abgrenzungen nur die Position "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter" (Fr. 6'142'585.34 per 31. Dezember 2017), wobei es sich dabei um Darlehensschulden gegenüber H handelt.

bb) Der von der Rekurrentin gehaltenen F gehörten in Deutschland in den neuen Bundesländern rund 70 Wohneinheiten. Sie verfüge in Deutschland über eigene Büroräumlichkeiten und nehme die Verwaltung der Liegenschaften und die entsprechende Administration wahr. H sei bei der F als Geschäftsführer eingetragen und angestellt. Das Tagesgeschäft erfolge teilweise durch H, jedoch werde er dafür von der F entlohnt.

Aktenkundig sind sodann Rechnungen der L, gemäss welchen jährlich ein "Beratungshonorar für Dienstleistungen betreffend Immobilien und Tochtergesellschaften" an die Rekurrentin verrechnet wurde. Der Rechnungsbetrag belief sich im Jahr 2017 auf Fr. 100'000.-, im Jahr 2018 auf Fr. 120'000.- und im Jahr 2019 auf Fr. 80'000.- (Beträge jeweils exkl. MWST). Die Rechnungen enthalten keine Angaben dazu, welche konkreten Leistungen in welchem Zeitraum durch wen erbracht wurden. Hinzu kommt, dass auch dieses Leistungsverhältnis nicht schriftlich geregelt worden sei.

3. a) Das kantonale Steueramt hat seinen Entscheid damit begründet, dass die Rekurrentin in C über keine eigenen Räumlichkeiten verfüge. Auch bestehe kein schriftlicher Domizilvertrag. Einziges Organ sei J, welche diese Funktion treuhänderisch wahrnehme. Auch in diesem Zusammenhang bestünden keine schriftlichen Verträge. Die Buchführung werde sodann durch M wahrgenommen. In C würden damit offensichtlich nur administrative Tätigkeiten durch Dritte ausgeübt. Solche Tätigkeiten seien jedoch nicht mit dem Ort der tatsächlichen Verwaltung gleichzusetzen. Dafür, dass in C strategische Entscheide gefällt bzw. Darlehensverträge verhandelt würden, gebe es keine Nachweise. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass H diese Aufgaben über die L wahrnehme. Dass diese Aufgaben vom Ausland aus wahrgenommen worden sein könnten, wurde mit Verweis auf den Wohnsitz von H bzw. den Sitz der L abgelehnt. Diesbezüglich wurde dem eingereichten Kalendarium ein Beweiswert abgesprochen.

Die Rekurrentin geht demgegenüber davon aus, dass ihr Mittelpunkt der Geschäftsinteressen in C bzw. jedenfalls nicht im Kanton Zürich liege. Dies, weil es sich bei der Rekurrentin um eine Holdinggesellschaft handle und die minimalen Infrastrukturbedürfnisse erfüllt seien. Die tatsächliche Verwaltung könne in casu durchaus im Auftragsverhältnis ausgeführt werden. Das Abstellen auf den Wohnsitz von H als Ort der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin scheidet sodann bereits aufgrund der fehlenden Organqualität von H aus. Das kantonale Steueramt habe infolge mangelnder Sachverhaltsabklärung ohnehin den Hauptbeweis für das Vorliegen einer tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich nicht erbracht. Damit habe die Rekurrentin auch keinen Gegenbeweis zu erbringen.

b) Dieser Auffassung der Rekurrentin kann unter Verweis auf die nachfolgenden Ausführungen nicht gefolgt werden:

aa) Die Rekurrentin verfügt in C unstrittig über keine Substanz und beschäftigt dort kein Personal. Auch eine regelmässige Anwesenheit von H am Sitz der Rekurrentin wird nicht behauptet. Diese macht in erster Linie geltend, die Führung der laufenden Geschäfte werde im Auftragsverhältnis durch J bzw. die B besorgt.

Diesbezüglich ist vorab festzustellen, dass für die Domizilgewährung und die behauptete Tätigkeit der B gemäss Sachdarstellung der Rekurrentin keine schriftlichen Verträge bestehen.

Die aktenkundigen Rechnungen der K weisen jährliche Honorare im Betrag von Fr. 3'000.- aus, wobei nicht ausgewiesen wurde, wofür diese Beträge in Rechnung gestellt wurden (mutmasslich jedoch für die Einsitznahme im Verwaltungsrat). Die Rechnungen der B für die Jahre 2017-2019 weisen nebst Auslagen ein jährliches Honorar in Höhe von je Fr. 600.- aus (was die Domizilgebühr darstellen dürfte). Hinzu kommen variable Honorarbeträge zwischen Fr. 790.- und 1'360.-. Letztere würden demnach auf die eigentliche Geschäftsführungstätigkeit entfallen, wobei mangels Ausweis auch hier unklar ist, welche Dienstleistungen mit den betreffenden Honorarrechnungen abgegolten wurden. Davon abgesehen wären die verrechneten Beträge selbst für die Führung einer Holdinggesellschaft doch eher tief. Dies gilt umso mehr, als wie gezeigt zahlreiche Darlehen zu bewirtschaften waren und zudem Wertschriftentransaktionen getätigt wurden.

bb) Hinzu kommt, dass die angeblich in C ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit auch in keiner Weise belegt wurde (z.B. durch Entscheid- oder Sitzungsprotokolle, Telefonnotizen etc.). Einzig die GV-Protokolle sind aktenkundig. Dass eigentliche Sitzungen in C durchgeführt wurden, anlässlich derer – wie von der Rekurrentin behauptet – die nötigen strategischen Entscheidungen getroffen wurden, geht aus diesen Protokollen indessen nicht hervor. Es ist nicht einmal klar, ob H an diesen Sitzungen überhaupt zugegen war.

cc) Diese Beurteilung wird auch durch die aktenkundige Mailkorrespondenz zwischen J bzw. der B und S von der T Steuerberatungsgesellschaft gestützt. Gemäss dieser war J zwar in die Prozesse rund um die Darlehensverträge betreffend F involviert. Soweit ersichtlich handelte es sich aber um rein formale Punkte und eine Unterstützung von H in administrativer Hinsicht. Materielle Inhalte wurden nicht diskutiert (insbesondere keine Darlehensmodalitäten verhandelt) und die Verträge scheinen im Entwurf auch von Seiten der F vorbereitet worden zu sein. Im Weiteren wurden die Verträge an H zur Unterschrift weitergeleitet, was impliziert, dass auch die Unterzeichnung derselben nicht vor Ort stattgefunden haben dürfte.

dd) Im Weiteren gilt, dass eine Verwaltung im Auftragsverhältnis – und von einem solchen ist vorliegend ungeachtet der Tatsache, dass J als zeichnungsberechtigtes Organ der Rekurrentin im Handelsregister eingetragen ist, ohne Weiteres auszugehen – gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich ausgeschlossen ist. Unschädlich ist vor diesem Hintergrund auch, dass H selbst nicht im Handelsregister eingetragen ist, darf doch davon ausgegangen werden, dass J Anweisungen des Begünstigten entsprechend umsetzt.

Dass die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin von C aus erfolgt sein soll, ist damit bereits mindestens fraglich.

ee) Entgegen der Darstellung der Rekurrentin übt sie sodann keine reine Holding-Funktion aus. Eine solche Auffassung steht bereits im Widerspruch mit der im Handelsregister publizierten Zwecksetzung. Aber auch faktisch verwaltet die Rekurrentin nicht nur Darlehen und ein Wertschriftenportfolio, ihre Geschäftstätigkeit liegt auch im Bereich von Geschäften mit Immobilien (was die Rekurrentin an anderer Stelle auch selber so formuliert). Im Rahmen des privaten Steuerverfahrens von H bezeichnete die dortige Vertreterin die Rekurrentin entsprechend als Gesellschaft, mit welcher H

Finanzierungs- und Immobiliengeschäfte in den neuen Bundesländern in Deutschland betreibe (dies vornehmlich über die Beteiligung F). Nur so lässt sich denn auch einordnen, dass die Rekurrentin Leistungen bei der L "zur Prüfung zusätzlicher neuer Projekte und Investitionsmöglichkeiten" eingekauft haben will. Die Rekurrentin musste demnach zwingend auch selber (d.h. nicht bloss über die F) im Immobilienbereich aktiv gewesen sein.

Dass die eigentliche Geschäftsführung am Sitz durch J bzw. die B wahrgenommen worden sein soll, erscheint vor diesem Hintergrund noch unwahrscheinlicher. Dies umso mehr, als Leistungsbezüge bei der L für die Jahre 2017, 2018 und 2019 aktenkundig sind. Die Sachdarstellung der Rekurrentin, wonach dieser Aufwand im Zusammenhang mit der Unterstützung bei der Prüfung neuer Projekte stehe, ist unbelegt und zudem wenig glaubhaft. Dies bereits deshalb, weil im relevanten Zeitraum keine Einnahmen oder Ausgaben im Zusammenhang mit Immobilienprojekten ersichtlich sind. Aber auch, dass während mehrerer aufeinanderfolgender Jahre Unterstützung bei der Suche nach neuen Projekten in Anspruch genommen worden sein soll (mit konstant hohem Aufwand, aber soweit ersichtlich ergebnislos), ist nicht plausibel. Viel wahrscheinlicher dürfte es deshalb sein, dass die L (wenn auch ohne schriftlichen Vertrag) mit der Verwaltung der Rekurrentin betraut war und in D die laufenden Geschäfte führte.

c) Zusammenfassend besteht am Sitz in C keine Substanz und wird dort auch kein Personal beschäftigt. Lokalisiert werden kann lediglich die durch M geführte Buchhaltung und administrative Arbeiten, welche seitens B bzw. J vorgenommen werden. Solche Arbeiten sind indessen für die Beurteilung des Orts der tatsächlichen Verwaltung von untergeordneter Bedeutung. Dass die eigentliche Geschäftsführung durch Dritte ausgeübt wird, ist unbelegt und gilt rechtsprechungsgemäss auch als kaum denkbar. Vor diesem Hintergrund ist aufgrund der konstant hohen Leistungsbezüge bei der L vielmehr davon auszugehen, dass H die Führung der laufenden Geschäfte der Rekurrentin über diese Gesellschaft ausübt.

4. Was die Rekurrentin hiergegen vorbringt, vermag insgesamt nicht zu überzeugen:

a) Für die vorliegende Beurteilung unerheblich ist zunächst, aus welchem Grund mit der Rekurrentin eine Gesellschaft mit Sitz in C gewählt wurde, bzw. wie diese

Struktur ursprünglich entstanden ist. Entscheidend ist einzig, ob die Rekurrentin an ihrem Sitz über die notwendige Substanz verfügt und von dort aus tatsächlich die Geschäftsführung besorgt wird, mithin ob der Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz in C lokalisiert werden kann.

b) Soweit die Rekurrentin im Weiteren geltend macht, ihre Mitwirkungspflicht vollumfänglich erfüllt zu haben, kann dieser Auffassung mit Verweis auf die nachfolgenden Ausführungen nicht gefolgt werden:

aa) Die Steuerbehörden sind aufgrund der Untersuchungsmaxime gehalten, den gesamten Sachverhalt genau abzuklären, einschliesslich Tatsachen, die sich zu Gunsten der steuerpflichtigen Person auswirken. Mit anderen Worten tragen die Steuerbehörden für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast (§ 132 StG). Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person gegenüber (§ 135 StG; statt vieler BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021, E. 5.1.1, mit Hinweisen). Entgegen gewisser Lehrmeinungen ist die steuerpflichtige Person nach bundesgerichtlicher Praxis auch dann zur Mitwirkung verpflichtet, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb – wie vorliegend – vorab einen Steuerdomizilentscheid trifft. Diesfalls ist der Streitgegenstand jedoch vorläufig auf die Frage der Einschätzungszuständigkeit beschränkt. Folglich muss die steuerpflichtige Person lediglich in Bezug auf die dafür relevanten Tatsachen und Indizien Auskünfte erteilen (BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021, E. 5.1.1, mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre).

Zu erbringen sind in diesem Rahmen sämtliche Mitwirkungshandlungen, die im Interesse einer vollständigen und richtigen Einschätzung geeignet, erforderlich und der pflichtigen Person zumutbar sind; die Entscheidung darüber, welche Auskünfte zu erteilen sind, liegt dabei grundsätzlich im pflichtgemässen Ermessen der Steuerbehörde (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 42 N 4 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 135 N 34 und 39 StG). Versagt die steuerpflichtige Person der Einschätzungsbehörde ihre Mitwirkung, weil sie den abzuklärenden Sachverhalt nicht für erheblich hält, läuft sie Gefahr, dass sich ihre Auffassung im Verlauf des Veranlagungsverfahrens als unzutreffend erweist und sie die Folgen mangelnder Mitwirkung zu tragen hat (BGr, 2. Dezember 2014, 2C_201/2014, E. 6.2 =

StE 2015 B 92.3 Nr. 20; Zweifel/Hunziker, Art. 42 N 4b StHG). Die "Sanktionierung" einer verweigeren Mitwirkung ist laut Bundesgericht einzig und allein dort unzulässig, wo die angeordnete Handlung für eine ordnungsgemässe Einschätzung von vornherein erkennbar nicht notwendig ist (BGr, 2. Dezember 2014, 2C_201/2014, E. 8.1 = StE 2015 B 92.3 Nr. 20; Sieber/Malla, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 55 N 11 StHG).

bb) Vorliegend hat die Rekurrentin insbesondere nur einen Teil der mit Auflage vom 13. Januar 2022 einverlangten Kontoblätter eingereicht: Für die Jahre 2018 und 2019 liegen nur einige wenige Auszüge vor, für 2020 sind gar keine Belege aktenkundig. Aber auch die GV-Protokolle wurden erst im vorliegenden Verfahren eingereicht. Die Rekurrentin hatte die Verhältnismässigkeit der Einforderung initial auch explizit infrage gestellt und die Einreichung der verlangten Belege ganz verweigert. Dass zahlreiche Belege (hier insbesondere ein Domizilvertrag oder die vertragliche Regelung mit der L) gar nicht vorhanden sein sollen, ändert daran nichts. Vorliegend nicht relevant ist auch, ob und welche Unterlagen bereits im privaten Steuerverfahren von H eingereicht wurden. Im Ergebnis war es nicht Sache der Rekurrentin zu hinterfragen, ob einzelne verlangte Belege sachdienlich waren oder nicht. Im Gegenteil wäre es in ihrem eigenen Interesse gewesen, proaktiv den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung in C zu erbringen. Dass sie dies nicht getan hat, ist letztlich ebenfalls als Indiz gegen die von ihr vertretene Sachverhaltsdarstellung zu werten.

c) aa) Nicht zu hören ist die Rekurrentin sodann mit dem Einwand, das kantonale Steueramt habe nicht sämtliche Belege gewürdigt. Diesbezüglich gilt gemäss § 125 StG, dass die Steuerbehörden die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abzunehmen haben, soweit sie geeignet sind, die für die Einschätzung erheblichen Tatsachen festzustellen. Ebenso müssen die Behörden die Vorbringen der Parteien entgegennehmen, prüfen und in ihrer Entscheidung berücksichtigen (Bernhard Waldmann, Basler Kommentar, 2015, Art. 29 N 45 BV mit Hinweisen; BGE 127 I 54 E. 2b, 124 I 241 E. 2). Daraus folgt die Verpflichtung der (Einsprache-)Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die

Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann (BGE 136 I 229 E. 5.2 mit Hinweisen).

bb) Das kantonale Steueramt hat im Rahmen des Einspracheentscheids ausgeführt, dass das Kalendarium nicht beweise, ob in Deutschland oder gar in Italien eigentliche Entscheide betreffend die Rekurrentin gefällt worden seien. Im Rahmen der Rekursantwort wurde ergänzt, dass dem Kalendarium einzig entnommen werden könne, dass H sich oft im Ausland aufgehalten habe. Inwieweit diese Aufenthalte indes im Zusammenhang mit der Rekurrentin gestanden haben sollen, sei nicht nachgewiesen worden, zumal der Lebensmittelpunkt von H sich bis zu seinem Wegzug im Jahr 2020 unstrittig in der Schweiz befunden habe.

cc) Damit hat sich das kantonale Steueramt entgegen der Auffassung der Rekurrentin im Einspracheverfahren mit dem Kalendarium von H befasst. Darin, dass es diesem einen anderen Beweiswert als die Rekurrentin zugesprochen hat, ist keine ungenügende Begründung oder eine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Rekurrentin zu erblicken.

Der Beurteilung des kantonalen Steueramts ist auch inhaltlich zu folgen: Die Beweiskraft des Kalendariums ist in der Tat eingeschränkt. Insbesondere wird mit diesem für die Auslandtage (soweit auch diese überhaupt als belegt gelten können) nicht auch eine Geschäftstätigkeit für die Rekurrentin im Ausland nachgewiesen. Im Gegenteil dürfte H sich in Deutschland im Zusammenhang mit der F aufgehalten haben (wofür er als Geschäftsführer derselben einen Lohn bezogen hat). In Italien hielt H sich sodann primär im Zusammenhang mit seinem Weinberg bzw. der U auf. So oder anders weist das Kalendarium aber ohnehin auch 111 Tage in D aus. Der Eindruck, dass die Rekurrentin im zu beurteilenden Zeitraum tatsächlich von D aus verwaltet wurde, wo H bis am ... 2020 seinen Wohnsitz hatte, wird deshalb auch durch das Kalendarium nicht infrage gestellt.

d) Nichts für sich ableiten kann die Rekurrentin sodann daraus, dass H bis 2018 definitiv veranlagt und die Ansässigkeit der Rekurrentin dort nicht beanstandet worden sei. Dies, weil die Frage der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin nicht Gegenstand der betreffenden Verfahren war.

e) Unbehelflich ist schliesslich auch der Hinweis, wonach selbst bei kotierten Gesellschaften Leistungen für die tatsächliche Geschäftsführung häufig nicht durch die Aktionäre selbst, sondern durch mandatierte Personen erbracht würden. Der vorliegende Sachverhalt ist anders gelagert. Entscheidend ist, dass eine Geschäftsführung durch die B wie gezeigt unwahrscheinlich ist und andererseits die L jährlich konstant hohe Rechnungen gestellt hat, bei welchen fraglich ist, welches die zugrundeliegenden Leistungen waren.

f) Vorliegend ist im Ergebnis nur ein Steuerdomizil (in D) denkbar. Dass im Zweifel bei mehreren Optionen auf den statutarischen Sitz als Steuerdomizil abzustellen wäre, ist damit nicht relevant.

5. a) Nachdem die Indizien klar für einen bloss formellen Charakter des statutarischen Sitzes der Rekurrentin in C sprechen, gilt es denjenigen Ort zu ermitteln, an dem sich die normalerweise am Sitz abspielende Geschäftsführung zur Hauptsache abspielte, bzw. an dem die Fäden der Geschäftsführung zusammenliefen und die wesentlichen Unternehmensentscheide fielen. Allein mangels hinreichender qualitativer und quantitativer Anknüpfungspunkte in C kann nicht automatisch auf den Mittelpunkt der (steuerlich massgeblichen operativen) Geschäftsführungstätigkeit im Kanton Zürich geschlossen werden. Bestehen also nicht hinreichend klare Indizien dafür, dass die Aktivitäten in D bzw. einem anderen Kanton die Qualität der tatsächlichen Verwaltung erreichten, wäre das Hauptsteuerdomizil dennoch dem Sitzstaat zuzuerkennen (BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.6, mit Hinweisen).

b) Diesbezüglich ist wie erwähnt erstellt, dass die Rekurrentin sich massgeblich durch die L unterstützen liess. Vor dem Hintergrund, dass H bis zu seinem Wegzug auch seinen Wohnsitz in D hatte, drängt sich demnach der Schluss auf, dass die Führung der laufenden Geschäfte der Rekurrentin von D aus erfolgte.

c) Zusammenfassend muss davon ausgegangen werden, dass bei der Rekurrentin in den zu beurteilenden Steuerperioden 2017-2020 die Fäden der Geschäftsführung im Kanton Zürich zusammenliefen. Soweit wesentliche Entscheidungen zu treffen waren, dürfte dies im Kanton Zürich am Sitz der L in D erfolgt sein bzw. dürfte dort zumindest der Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit zu verorten sein. Dafür sprechen das Fehlen von Substanz und Personal am Sitz der Rekurrentin sowie die Tatsache, dass

die L die Rekurrentin während mehrerer Jahre unterstützt hatte und dafür (nicht unwesentlich) entschädigt wurde. Dem statutarischen Sitz der Rekurrentin in C kommt bei alledem offensichtlich nur formelle Bedeutung zu. Es kann deshalb davon ausgegangen werden, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung gemäss Art. 20 Abs. 1 StHG bzw. § 55 StG im Kanton Zürich zu lokalisieren und die Rekurrentin entsprechend aufgrund persönlicher Zugehörigkeit hier steuerpflichtig ist.

d) Abschliessend kann an dieser Stelle noch darauf hingewiesen werden, dass das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10 Juli 2015 (SR 0.672.951.43; nachfolgend DBA FL) das Besteuerungsrecht der Schweiz nicht einschränkt. Art. 4 Abs. 1 des DBA FL sieht nämlich vor, dass im Fall der Ansässigkeit einer juristischen Person in beiden Vertragsstaaten die Ansässigkeit anhand des Ortes ihrer Geschäftsleitung bestimmt wird. Demnach gilt die Rekurrentin auch unter dem DBA FL als in der Schweiz ansässig.

6. Damit ist abschliessend zu prüfen, ob in C mindestens vom Bestehen einer Betriebsstätte auszugehen ist.

a) Bei einer Betriebsstätte handelt es sich um einen Ort, zu welchem eine steuerrechtlich erhebliche Beziehung besteht, die weniger eng ist als die Beziehung zum Hauptsteuerdomizil (Zweifel/Hunziker, § 5 N 6). Indessen stellt dabei nicht jede Präsenz einer juristischen Person auch eine Betriebsstätte dar. Eine Betriebsstätte im Kanton ist dann vorhanden, wenn sich hier ständige Anlagen oder Einrichtungen (Warenlager, Büros, Werkstätten, Verkaufsläden, Automaten etc.) befinden, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Betriebs vollzieht (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 56 N 8 i.V.m. § 4 N 13 ff. StG, auch zum Folgenden).

b) Vorliegend besteht am statutarischen Sitz in C wie gezeigt weder Substanz noch konnte eine Geschäftstätigkeit nachgewiesen werden. Es ist daher nicht ersichtlich, inwiefern die qualitativen und quantitativen Erfordernisse zur Annahme einer Betriebsstätte hätten erreicht werden können. Das Bestehen einer Betriebsstätte in C ist demnach zu verneinen.

7. a) Abschliessend ist Folgendes anzumerken: Aufgrund der einschneidenden prozessualen Folgen der materiellen Rechtskraft ist zu verlangen, dass der Streitgegenstand klar und unmissverständlich definiert wird. Die in Bezug auf die Steuerhoheit vom kantonalen Steueramt gewählte, nach hinten offene Formulierung "ab Steuerperiode 2017" reicht deshalb grundsätzlich nicht aus, um für die Steuerperioden nach 2017 materielle Rechtskraft zu begründen (BGr, 22. Juni 2023, 9C_133/2023, E. 4.3). Die Vorinstanz hat indes mittels Akteneinforderung die Verhältnisse für die Jahre 2017, 2018, 2019 und 2020 abgeklärt, weshalb für die Rekurrentin ersichtlich war, welche Steuerperioden strittig sind. Ob die Steuerpflicht der Rekurrentin mit dem Wegzug von H nach I im Jahr 2020 geendet hat (mit entsprechender Ausscheidung pro rata temporis), wird im diesbezüglichen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren abschliessend zu prüfen sein. Damit ist im vorliegenden Entscheid in Abweichung zum Vorentscheid des kantonalen Steueramts vom 18. August 2022 die Betreffzeile im Rubrum entsprechend anzupassen.

b) Soweit die Rekurrentin im Übrigen eventualiter beantragt, ihr zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs die Möglichkeit einzuräumen, den Rekurs anlässlich einer persönlichen Besprechung mündlich zu schildern, verlangt sie sinngemäss die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Diesbezüglich gilt gemäss § 148 Abs. 2 StG, dass eine mündliche Verhandlung nur ausnahmsweise angeordnet wird. Während Steuerpflichtige gemäss § 141 Abs. 2 StG berechtigt sind, ihre Einsprache vor dem kantonalen Steueramt mündlich zu vertreten, ist ein solches Recht für das Rekursverfahren nicht vorgesehen (BGr, 3. Mai 2017, 2C_796/2016 und 2C_797/2016, E. 2). Angesichts des Umstands, dass das Steuerrekursgericht das Recht von Amtes wegen anzuwenden hat, drängt sich eine mündliche Verhandlung auch nur auf, wenn diese Massnahme der schnelleren und besseren Abklärung des Tatbestands dient (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 148 N 9 StG).

Dass vorliegend von einem Sachverhalt auszugehen wäre, welcher sich nur mündlich klären lässt oder aus anderen Gründen eine mündliche Anhörung geboten wäre, ist nicht ersichtlich. Entsprechendes wurde auch von der Rekurrentin nicht behauptet. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung war daher abzusehen.

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

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]