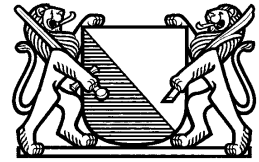


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2023.101

Entscheid

19. Dezember 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiberin Angela Schorno

In Sachen

A AG,
Steuergemeinde F,
vertreten durch B AG,

Rekurrentin,

gegen

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

Rekursgegner,

betreffend

Steuerhoheit (ab ... 2016 - 2018)

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Rekurrentin) bezweckt den Erwerb, das Halten und Verwalten von Beteiligungen. Sie kann u.a. auch Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen. Sie wurde am ... 2016 mit Sitz an der ...strasse ... in C gegründet. In der streitbetroffenen Periode hielt die Rekurrentin einzig die Beteiligung an der D AG (bis ... 2016 firmiert unter E AG), welche ihren Sitz an der ...strasse ... in F hat. Der Verwaltungsrat der Rekurrentin besteht in der streitbetroffenen Periode aus drei Mitgliedern: G (in H, ZH), I (in J, ZH) und K (in L, ZH). Diese sind in der in Frage stehenden Periode auch Teil des Verwaltungsrats der Tochtergesellschaft D AG und die beiden Letzteren zudem Vorsitzende von deren Geschäftsleitung.

Mit Schreiben vom 22. November 2019 wies das kantonale Steueramt die Rekurrentin darauf hin, dass sich aufgrund zahlreicher Informationen die starke Vermutung ergeben habe, dass die Rekurrentin effektiv aus dem Kanton Zürich geleitet werde. Zur Klärung der Steuerhoheit für die Periode vom ... 2016 bis 31. Dezember 2018 ersuchte die Vorinstanz die Rekurrentin zugleich um Einreichung folgender Unterlagen/Angaben:

- Vollständige Jahresrechnungen 2016, 2017 und 2018
- Alle Kontenblätter für diese Jahre
- Kopien der Mietverträge in diesen Jahren
 - Wie waren die Mietverhältnisse in C, alleinige oder gemeinsame Nutzung mit Vermieter oder anderen Parteien?
 - Belegen Sie gegebenenfalls den Besitz von eigenen Schlüsseln
- Detaillierte Schilderung wie sich die Geschäftstätigkeit in o.e. Jahren abgespielt hat:
 - Wo werden die alltäglichen Büroadministrationen erledigt (Vorbereitungsarbeiten, Korrespondenz, Offerten, Rechnungen, Belegablage, etc.)?
 - Welche Personen arbeiten in C und mit welchem Pensum?
- Alle Belege 2016 – 2018 zu den Konti Repräsentations-, Verwaltungs- und Parkplatzkosten

Mit Eingabe vom 3. Januar 2020 zeigte die Rekurrentin das Vertretungsverhältnis an und ersuchte um Fristerstreckung bis Ende Februar 2020. Am 28. Februar 2020 ersuchte sie um eine weitere Erstreckung bis Ende April 2020 und machte schliesslich geltend, sie komme voraussichtlich im Laufe des Monats Mai auf das kantonale Steueramt zu.

Am 7. Dezember 2020 mahnte das kantonale Steueramt die Auflage. Die Mahnung wurde an die Adresse der Rekurrentin versendet.

Mit Schreiben vom 4. Januar 2021 reichte die Rekurrentin folgende Unterlagen ein:

- Fotos, bei welchen es sich nach eigenen Angaben über die am Sitz der Gesellschaft aufbewahrten Beteiligungspapiere (inkl. Aktienbuch) handle;
- Kopie des Protokolls über Sitzungen der Organe bzw. der Generalversammlung, welche nach Angaben der Rekurrentin jeweils am Sitz der Gesellschaft durchgeführt worden seien.

Die Rekurrentin machte zudem erneut auf das Vertretungsverhältnis aufmerksam (unter Beilage einer Vollmacht) und stellte sich im Übrigen auf den Standpunkt, dass sie keine Mitwirkungspflicht treffe, da bei einem behaupteten Zuzug diese steuerbegründende Tatsache von der Einschätzungsbehörde zu beweisen sei.

Am 17. Dezember 2021 wiederholte das kantonale Steueramt die bisherige Auflage, spezifizierte nun aber die Indizien, welche zur Vermutung der effektiven Leitung in Zürich geführt hätten (aktive Beteiligung D AG hat ihren Sitz im Kanton Zürich und Domizilgebühr in Höhe von Fr. 2'700.-).

Nachdem die Rekurrentin die Frist zweimal erstrecken liess (letztmals bis zum 2. Mai 2022), wies sie mit Schreiben vom 10. Mai 2022 darauf hin, dass das kantonale Steueramt seit der letzten Eingabe der Rekurrentin am 4. Januar 2021 bis zum 17. Dezember 2021 untätig geblieben sei. Sie führte im Wesentlichen aus, die vom kantonalen Steueramt genannten Gründe für die Vermutung der effektiven Leitung der Rekurrentin in F seien haltlos. Zusammen mit dem Schreiben reichte sie zwei Bestätigungen über Schlüsselabgaben der Vermieterin M AG an die N AG und an die O AG ein.

Am 5. April 2022 zeigte das kantonale Steueramt der Steuerverwaltung des Kantons C an, dass Abklärungen zwecks Klärung der Frage der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin im Gang seien.

Am 19. Juli 2022 erliess das kantonale Steueramt einen Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit des Kantons Zürich ab ... 2016. Dieses Schreiben wurde sowohl an die Adresse der Rekurrentin als auch an diejenige der Vertreterin gesendet.

B. Hiergegen erhob die Rekurrentin am 22. August 2022 Einsprache, mit dem Antrag, der Steuerhoheitsentscheid vom 19. Juli 2022 sei aufzuheben, ohne sich inhaltlich weiter zur Sache zu äussern. Zudem reichte sie den Mietvertrag vom ... 2016/...2016 ein.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2022 forderte das kantonale Steueramt weitere Unterlagen und Angaben ein:

- Mit Datum vom 11. Dezember 2020 erfolgte die Zustellung unseres Schreibens vom 7. Dezember 2020 an die Pflichtige. Wie den Sendungsinformationen der Post zu entnehmen ist, wurde das Schreiben von C nach F weitergeleitet und via Postfach einer Person mit dem Namen P ausgehändigt.

Auf welchen Namen (Inhaber) lautet das o.e. Postfach? Wie lautet der vollständige Name der abholenden Person? Ist sie Angestellte der Pflichtigen? Falls dem nicht so ist, bitten wir Sie um Bekanntgabe ihres Arbeitgebers.

- Der Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit vom 19. Juli 2022 wurde auch der Pflichtigen zugestellt. Laut Sendungsinformationen der Post wurde das Schreiben am 20. Juli 2022 zugestellt. Als Empfangsperson wird eine Q gmbh aufgeführt und die Unterschrift ist nicht leserlich.

Bitte teilen Sie uns den Namen und die Adresse der Empfangsperson sowie deren Beziehung zur A AG (Angestellte oder Beauftragte, etc.) mit.

Auch dieses Schreiben wurde einerseits an die Vertreterin und andererseits direkt an die Rekurrentin versendet.

Die Rekurrentin reichte daraufhin wiederum zwei Fristerstreckungsgesuche ein, letztmals bis Ende Januar 2023. Das kantonale Steueramt reagierte nicht auf diese Gesuche und mahnte die Auflage am 6. Januar 2023, woraufhin die Rekurrentin ein erneutes Fristerstreckungsgesuch bis Ende Februar einreichte. Dem Fristerstreckungsgesuch entsprach das kantonale Steueramt am 14. Februar 2023, mit letztmaliger Frist bis 28. Februar 2023.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2023 stellte sich die Rekurrentin abermals auf den Standpunkt, dass sie keine Mitwirkungspflicht treffe.

Die Einsprache wurde schliesslich mit Entscheid vom 31. März 2023 abgewiesen.

C. Dagegen erhob die Rekurrentin am 8. Mai 2023 Rekurs und beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu verneinen. Zudem ersuchte sie um Zusprechung einer Parteientschädigung. Mit dem Rekurs reichte die Rekurrentin ausserdem folgende neuen Unterlagen ein:

- Drei Einladungen zu Verwaltungsratssitzungen und Generalversammlungen;
- Vier Protokolle von Verwaltungsratssitzungen;
- Zwei Protokolle von ordentlichen Generalversammlungen.

Das kantonale Steueramt schloss am 2. Juni 2023 auf kostenfällige Abweisung des Rekurses.

Am 28. Juli 2023 erliess das Steuerrekursgericht eine Auflage zur weiteren Sachverhaltsabklärung und zur Begrenzung des Streitgegenstands:

1. Es wird festgestellt, dass der Streitgegenstand nur die Steuerhoheit ab ... 2016 bis 2018 umfasst. Der Betreff im Rubrum ist entsprechend anzupassen.
2. Der Beschwerdeführerin/Rekurrentin wird Frist bis 21. August 2023 angesetzt, um nachstehend bezeichnete Unterlagen einzureichen bzw. schriftliche Auskünfte zu erteilen:
 - a) Zahlungsnachweis der gemäss Mietvertrag vom ... 2016/... 2016 geschuldeten monatlichen Miete von Fr. 300.- an die M AG.
 - b) Beleg der Aushändigung eines Schlüssels für das Mietobjekt an die A AG.
 - c) Alle Belege 2016 – 2018 zu den Konti "Verwaltungs- und Informatikaufwand" (Bezeichnung gem. Jahresrechnung 2017).
 - d) Mahnung im Zusammenhang mit der Einforderung von Aktenunterlagen des kantonalen Steueramts vom 7. Dezember 2020:

- Gemäss Sendungsverfolgung handelte es sich bei der Empfangsperson um eine Person namens "P". Um wen handelt es sich bei dieser Person? In welcher Beziehung steht diese Person zur A AG und in welcher Funktion hat sie das Schreiben in Empfang genommen?
 - Gemäss Sendungsverfolgung erfolgte die Zustellung via Postfach: Belegmässiger Nachweis, auf wen das Postfach lautet.
- e) Vorentscheid des kantonalen Steueramts vom 19. Juli 2022 über die Beanspruchung der Steuerhoheit: Gemäss Sendungsverfolgung wurde das Schreiben von der Empfangsperson "Q gmbh" abgeholt. Von wem wurde das Schreiben abgeholt? In welcher Beziehung steht diese Person zur A AG und in welcher Funktion hat sie das Schreiben entgegengenommen?
- f) Einforderung von Aktenunterlagen des kantonalen Steueramts vom 18. Oktober 2022: Um wen handelt es sich bei der Empfangsperson "R"? In welcher Beziehung steht diese Person zur A AG und in welcher Funktion hat sie das Schreiben entgegengenommen?
- g) Gemäss Protokoll der Verwaltungsratssitzung vom 1. Juni 2017 wurde eine externe Buchhaltungsstelle mit der Führung der Bücher beauftragt: Um welche externe Buchhaltungsstelle handelt es sich hierbei?
- h) Gemäss den Verwaltungsratssitzungsprotokollen vom 31. August 2017, 28. November 2018 und 29. November 2019 fanden jeweils nach den Verwaltungsratssitzungen die Generalversammlungen statt, wobei die Teilnehmer anschliessend zum Mittagessen/Apéro/Abendessen eingeladen wurden. Unter welcher Position wurden diese Verpflegungen in der Buchhaltung verbucht (belegmässiger Nachweis)?
- i) Gemäss der Einladung zur Verwaltungsratssitzung und Generalversammlung wurden die Verwaltungsräte und Aktionäre zur Verwaltungsratssitzung bzw. Generalversammlung zur Jahresrechnung 2017/2018 per 23. November 2018 um 8.30 Uhr eingeladen. Gemäss Protokoll der Verwaltungsratssitzung fand diese allerdings am 28. November 2018 um 11.00 Uhr statt. Weiter besagt das Protokoll der Verwaltungsratssitzung, dass die Generalversammlung im Anschluss stattfindet. Wie aus dem Protokoll der Generalversammlung hervorgeht, fand diese jedoch bereits am 23. November 2018 um 11.30 Uhr statt. Ähnliches ergibt sich im Jahr 2019 (Einladung zur Verwaltungsratssitzung und Generalversammlung per 6. Dezember 2019 um 13.30 Uhr. Die Verwaltungsratssitzung fand gemäss Protokoll am 29. November 2019 um 14.30 Uhr statt während die Generalversammlung am 6. Dezember 2019 stattfand. Dies trotz der Anmerkung im Protokoll der Verwaltungsratssitzung, wonach die Generalversammlung im Anschluss an die Verwaltungsratssitzung stattfinden soll): Nachweis, wann und wo die Verwaltungsratssitzungen und Generalversammlungen effektiv stattfanden bzw. Erklärung zu den unterschiedlichen Daten.
- j) Gemäss Protokoll der Verwaltungsratssitzung vom 1. Juni 2017 wurde die Zusammenkunft dazu benutzt, "sich in Ruhe über die Tätigkeit der Gesellschaft zu unterhalten": Auskunft darüber, um welche Tätigkeit der Gesellschaft es sich hierbei handelt.

- k) Einreichung der Verträge zwischen der A AG und der Tochtergesellschaft D AG.
- l) Wie wurde die Geschäftstätigkeit zwischen der A AG und der D AG, in S und F koordiniert (fanden Besprechungen statt? Wo und wie oft? Wer nahm daran teil)?

Nach zweimaliger Fristerstreckung machte die Rekurrentin mit Schreiben vom 6. Oktober 2023 wiederum geltend, dass sie im vorliegenden Verfahren keine Mitwirkungspflicht treffe, machte aber dennoch diverse Angaben und reichte folgende weiteren Unterlagen ein:

- Auszug Handelsregister D AG vom 5. Oktober 2023;
- Konto 6000 Miete / Domizil;
- Belastungsanzeige ZKB vom ... 2016 betreffend Mietzinszahlungen;
- Bestätigung Übergabe KESO-Schlüssel an die N AG für Büroräumlichkeiten;
- Konto 6530 Treuhand und Rechtsberatung;
- Schreiben an das kantonale Steueramt vom 3. Januar 2020 (Anzeige Vertretungsverhältnis).

Die Steuerakten der Rekurrentin für die Steuerjahre 2016 – 2022 wurden vom Steuerrekursgericht beigezogen.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Strittig ist vorliegend, ob die Rekurrentin als juristische Person – wie vom kantonalen Steueramt im Einspracheentscheid vertreten – in den Geschäftsjahren ab ... 2016 - 2018 aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Zürich steuerpflichtig ist.

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) einem Kanton gegenüber persönlich zugehörig und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung auf dem Gebiet dieses Kantons befindet. Dementsprechend sieht § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) vor, dass juristische Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Zürich befindet. Verlegt eine juristische Person während einer Steuerperiode ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung von einem Kanton in einen anderen Kanton, so ist sie in den beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig (Art. 22 Abs. 1 Satz 1 StHG).

b) Als Sitz einer 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).

Die tatsächliche Verwaltung liegt am Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat. Die so verstandene tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person ist abzugrenzen von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt (statt vieler BGr, 20. August 2020, 2C_522/2019, E. 2.1, mit Hinweisen).

c) Wie sich Art. 56 ZGB entnehmen lässt, geht der Gesetzgeber zwar davon aus und entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person mit deren zivilrechtlichen Sitz zusammenfällt. Gelingt einem anderen Kanton aber der Beweis, dass sich der Ort der tatsächlichen

Verwaltung auf seinem Gebiet und nicht im Sitzkanton befindet, ist dem Sitzkanton die unbeschränkte Steuerhoheit über die juristische Person entzogen (BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.6, mit Hinweisen). Behauptet ein Kanton, die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person zu beherbergen, die ihren zivilrechtlichen Sitz in einem anderen Kanton hat, liegt es an ihm, die entsprechenden Tatsachen zu beweisen – insbesondere, dass der ausserkantonale Sitz nur formeller Natur ist – und damit ihre persönliche Zugehörigkeit und subjektive Steuerpflicht ihm gegenüber zu begründen (BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.2, mit Hinweisen). Erscheint der 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, 20. August 2020, 2C_522/2019, E. 2.3, mit Hinweisen).

Kaum denkbar ist zudem, dass die tatsächliche Verwaltung einer Gesellschaft von Dritten im Auftragsverhältnis ausgeübt wird, weshalb der Sitz eines solchen Dritten praxisgemäss nicht als Hauptsteuerdomizil in Frage kommt (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1, mit Hinweisen, ebenso VGr, 19. April 2017, SB.2017.00005, E. 2.1, www.vgrzh.ch).

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, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 2.2 = ZStP 2019 124; BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 55 N 16 StG). 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).

d) Die Steuerbehörden sind aufgrund der Untersuchungsmaxime gehalten, den gesamten Sachverhalt genau abzuklären, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten

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). Gemeinhin ist der Beweis im ordentlichen Verfahren erst erbracht, wenn die Behörde nach erfolgter Beweiswürdigung und anhand objektiver Gesichtspunkte vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist ("Regelbeweismass der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit"). Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis: Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein Indiz oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das Indiz oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (zum Ganzen statt vieler BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021, E. 5.1.2, mit Hinweisen).

Für den Fall, dass rechtserhebliche Tatsachen auch nach erfolgter Beweiswürdigung als unerwiesen zu gelten haben, stellt sich die Rechtsfrage nach der (objektiven) Beweislast. Im Steuerrecht ist bei Beweislosigkeit gemäss der Normentheorie zu verfahren: Ihr zufolge trägt die Einschätzungsbehörde grundsätzlich die Beweislast für die steuererbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5). Vorbehalten bleiben Ausnahmen aufgrund der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung (zum Ganzen statt vieler BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, E. 6.1, mit Hinweisen). Die Umstände, die annehmen lassen, die steuerpflichtige Person habe ihren Lebensmittelpunkt oder Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kantons- bzw. Gemeindegebiet, sind steuerbegründend. Können sie weder direkt noch mittels natürlicher Vermutungen bewiesen werden, ist zulasten des Fiskus davon auszugehen, dass sie sich nicht verwirklicht haben (BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021, E. 5.1.3).

2. a) aa) Die Rekurrentin argumentiert unter anderem mit dem Fehlen einer Mitwirkungspflicht im vorliegenden Verfahren, welches sie der Rechtsprechung des

Bundesgerichts (BGr, 12. Februar 2020, 2C_480/2019, E. 2.3.4) entnehmen will. Dies decke sich auch mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach sich die steuerrechtliche Zugehörigkeit der juristischen Personen vorab nach dem Ort des Sitzes bestimme, sofern dieser nicht nur formeller Natur sei (sog. Briefkastendomizil; BGr, 6. Oktober 2021, 2C_24/2021, E. 4.3).

Die Rekurrentin kritisiert insbesondere die Argumentation und Vorgehensweise des kantonalen Steueramts und bezeichnet diese als "fishing expedition". Der Steuerkommissär habe nicht einen einzigen Grund für die Einleitung eines Steuerhoheitsverfahrens genannt, sondern sich lediglich auf blosse Annahmen, Worthülsen und Allgemeinplätze beschränkt. Daraus eine Mitwirkungspflicht abzuleiten, basiere auf einem Zirkelschluss.

bb) Zu ihrer Tätigkeit führt die Rekurrentin aus, dass sie eine klassische Holdinggesellschaft sei, welche eine einzige Beteiligung halte. Eine darüberhinausgehende Tätigkeit finde nicht statt. Bisher habe der Zukauf einer anderen Vermögensverwaltungsgesellschaft noch nie zur Diskussion gestanden. Das Halten einer einzigen Beteiligung, welche professionell geführt werde, erfordere keine spezielle ständige Tätigkeit. Insbesondere sei es nicht erforderlich, dafür angestelltes Personal zu haben. In allen Jahren hätten die Generalversammlungen und Verwaltungsratssitzungen am Sitz in C stattgefunden. Auch Generalversammlungen der D AG hätten im Kanton C (in den Büroräumlichkeiten der Rekurrentin) stattgefunden. Wesentliche Unternehmensentscheide hätten in allen Jahren nicht gefällt werden müssen. Jene der Tochtergesellschaft seien durch ihre zuständigen Organe gefällt worden. Neben dem Verwaltungsrat der Rekurrentin gebe es keine eigentliche Geschäftsleitung. Vielmehr sei bei einer Holdinggesellschaft die Tätigkeit des Verwaltungsrats zugleich die Geschäftsleitung.

b) aa) Das kantonale Steueramt verweist im Einspracheentscheid unter anderem auf die Mitwirkungspflicht. Bei einem begründeten Anfangsverdacht sei die Gesellschaft zur vollen Verfahrensmitwirkung verpflichtet. Vorliegend sei ein starker Anfangsverdacht dadurch gegeben, dass die beiden Geschäftsführer der Tochtergesellschaft, I und K, sowohl Verwaltungsräte als auch indirekte Inhaber der Rekurrentin seien. Ausserdem habe die Rekurrentin ein ausserkantonales Domizil gewählt, an welchem sie eine Jahresmiete pro 2017 von Fr. 2'700.- entrichtet habe, was ehrfahrungsgemäss der Gebühr eines reinen Briefkastendomizils entspreche.

bb) Das kantonale Steueramt hält weiter fest, die zwar glaubhaft gemachten und tatsächlich unbestrittenen Aktivitäten (Generalversammlungen und Verwaltungsratssitzungen) erreichten keine hinreichende Bedeutung. Im Einklang mit der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung könne das Abhalten von Sitzungen für die Annahme des tatsächlichen Sitzes der Rekurrentin nicht genügen (VGr, 31. Mai 2017, SB.2017.00011, E. 5.2.2). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei es von hoher Bedeutung, ob und in welchem Umfang sich der Geschäftsführer am statutarischen Sitz aufhalte und damit der Leitungsfunktion nachgehe (BGr, 11. November 2016, 2C_486/2016). Mangels Präsenznachweises in C komme somit dem statutarischen Sitz keine wesentliche Bedeutung zu. Je geringfügiger sich die Verbindung zum statutarischen Sitz erweise, desto wahrscheinlicher sei die tatsächliche Verwaltung an einem anderen Ort. Mit Ausnahme zweier Fotos, eines Mietvertrags sowie einiger Protokolle von Verwaltungsratssitzungen bzw. Generalversammlungen seien keinerlei Nachweise erbracht worden, welche die tatsächliche Verwaltung am handelsrechtlichen Sitz der Gesellschaft belegen würden. Die Pflichtige habe es zudem unterlassen darzulegen, weshalb die Auflage vom 7. Dezember 2020 trotz vorhandener Infrastruktur in C direkt nach F umgeleitet worden sei und in welchem Verhältnis die abholende Person (P) zur Pflichtigen stehe. Ebenso sei nicht dargelegt worden, wer das Schreiben vom 19. Juli 2022 entgegengenommen habe und in welchem Verhältnis diese Person zur Pflichtigen stehe.

Im vorliegenden Fall komme dem gemeinsamen Arbeitsort der beiden Verwaltungsräte (I und K) besonderes Gewicht zu. Folglich liefen die Fäden der Geschäftsführung und wesentliche Unternehmensentscheide am Arbeitsort der beiden Verwaltungsräte in F, am Sitz der Tochtergesellschaft, zusammen und seien entscheidend für den Ort der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin.

3. a) aa) Soweit die Rekurrentin geltend macht, das Vorgehen des Steuerkommissärs komme einer klassischen "fishing expedition" gleich, weshalb sich das Auflage-schreiben des Steuerkommissär vom 22. November 2019 als unzulässig erweise, ist folgendes festzuhalten:

Der Begriff der "fishing expedition" wird im internationalen Steuerrecht bei internationaler Amtshilfe im Zusammenhang mit dem Informations- und Datenaustausch verwendet (vgl. BGr, 5. März 2019, 2C_178/2019, E. 2.3). Er betrifft das Verbot der Beweisausforschung, welches Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes ist. Es

sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat "fishing expeditions" eines anderen Staates unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (vgl. BGE 146 II 150, E. 5.2.2; BGE 143 II 136; BVGr, 20. Mai 2022, A-4987/2021, E. 2.2.1; VGr, 1. Februar 2023, SB.2022.00106, E. 3.2.2, auch zum Folgenden).

Im inner- wie auch im interkantonalen Steuerrecht kann die betreffende Rechtsprechung mangels gesetzlicher Grundlage nicht analog angewendet werden. Vielmehr muss die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer Veranlagung alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (vgl. § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG). Ziel der Aufforderung zur Mitwirkung muss sein, dass der Sachverhalt hinsichtlich der (grundsätzlichen) Steuerpflicht und der Steuerbemessung des zur Mitwirkung Angehaltenen geklärt werden kann (Zwecktauglichkeit, Zielkonformität, Notwendigkeit). Allgemein gilt daher, dass es der Einschätzungsbehörde nicht verboten ist, von der steuerpflichtigen Person Auskünfte und Unterlagen zu verlangen, solange sie für die Einschätzung der steuerpflichtigen Person von Bedeutung sein können, nicht ausschliesslich deren Geschäftspartner betreffen und keinen unzumutbaren Aufwand bedingen. Die verlangten Auskünfte und Unterlagen müssen für die Einschätzung der steuerpflichtigen Person deshalb nicht notwendig sein. Es reicht vielmehr aus, wenn sie bloss dafür geeignet sind (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 135 N 35 StG).

bb) Vorliegend wurden vom kantonalen Steueramt die Jahresrechnungen 2016, 2017 und 2018, sämtliche Kontenblätter für diese Jahre, Kopien der Mietverträge in diesen Jahren sowie Angaben zum Mietverhältnis und zu der Geschäftstätigkeit und alle Belege 2016 – 2018 zu den Konti Repräsentations-, Verwaltungs- und Parkplatzkosten einverlangt. Diese Angaben erscheinen für eine korrekte Festlegung des Steuerdomizils der Rekurrentin grundsätzlich geeignet. Unverhältnismässig erscheint allerdings im vorliegenden Fall das Einverlangen sämtlicher Kontenblätter der Steuerjahre 2016 bis 2018 zur Bestimmung des Steuerdomizils, da lediglich bestimmte Konti geeignet sind, Indizien hinsichtlich des Ortes der tatsächlichen Verwaltung darzustellen (nicht geeignet erscheinen vorliegend zum Beispiel die Konti "übriger Finanzaufwand", "Zinsertrag", "Erträge aus Beteiligungen"). Im Zusammenhang mit den übrigen eingeforderten Unterlagen erweisen sich die Vorbringen der Rekurrentin als unbegründet.

b) aa) Betreffend die Mitwirkungspflicht im Steuerhoheitsverfahren unterscheidet das Bundesgericht im Ergebnis Fälle eines Wegzugs aus dem Kanton von solchen

eines Zuzugs. Im Falle eines Wegzugs ist die präsumtiv steuerpflichtige Person ohne Weiteres zur Mitwirkung verpflichtet, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerdomizilentscheid trifft (u.a. BGr, 8 Juni 2021, 2C_2011+212/2021, E. 5.1.1; BGr, 2. August 2018, 2C_958/2016, E. 4.3). Anders im Falle eines Zuzugs, wo grundsätzlich eine Mitwirkungspflicht nur durch gewisse natürliche Vermutungen begründet wird (statt vieler: BGr, 12. Februar 2020, 2C_480/2019, E. 2.3.4).

Die beiden von der Rekurrentin erwähnten Urteile sehen somit nur im Grundsatz keine Mitwirkungspflicht vor: Kommt eine natürliche Vermutung zum Tragen und ist insofern der Hauptbeweis für die Steuerpflicht von der Steuerbehörde geleistet worden, obliegt es der präsumtiv steuerpflichtigen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (BGr, 12. Februar 2020, 2C_480/2019, E. 2.3.4; VGr, 16. März 2016, SB.2015.144 + 145, E. 3.4). Die für die Begründung des steuerrechtlichen Sitzes erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGr, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 2.3).

Ungeachtet, ob Zuzug oder Wegzug 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 und kann von ihr in diesem Verfahrensstadium nicht erwartet werden, dass sie eine Steuererklärung ausfüllt oder anderweitig über ihre Steuerfaktoren Rechenschaft ablegt (BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021, E. 5.1.1, mit Hinweisen zu Rechtsprechung und Lehre). Zu erbringen sind in diesem Rahmen sämtliche Mitwirkungshandlungen, welche 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 Ermessen der Steuerbehörde (BGr, 14. Juni 2016, 2C_450/2015, E. 3.5). Wenn die präsumtiv steuerpflichtige Person in diesen Fragen nicht genügend mitwirkt, kann dies zu ihren Lasten gewürdigt werden.

bb) Das kantonale Steueramt hat die Untersuchung mit dem tiefen Mietaufwand der Rekurrentin im Jahr 2017 (Fr. 2'700.-) begründet, was erfahrungsgemäss der Gebühr eines reinen Briefkastendomizils entspreche, und auf die Arbeitstätigkeit der beiden Verwaltungsräte und indirekten Inhaber der Rekurrentin (I und K) bei der in F domizilierten Tochtergesellschaft verwiesen. Bei diesen beiden Personen handle es sich auch um

Geschäftsführer der Tochtergesellschaft der Rekurrentin. Als weiteres Indiz macht das kantonale Steueramt geltend, die Auflage vom 7. Dezember 2020 sei direkt nach F weitergeleitet worden.

4. Bei Holdinggesellschaften ist gemäss Bundesgericht für die Bestimmung des tatsächlichen Sitzes von Bedeutung, wo die Beteiligungspapiere aufbewahrt, die Bücher geführt und Verwaltungsratshandlungen durchgeführt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 55 N 15 StG). Die Verwaltungsratshandlungen konnten nur von G, I und K ausgeübt werden (und im Fall der Buchführung in Auftrag gegeben werden).

a) Die Pflichtige reichte Fotos ein, wonach die Beteiligungspapiere in den Räumlichkeiten in C aufbewahrt würden. Ob dem effektiv so ist, kann aufgrund der Fotos nicht beurteilt werden. Selbst wenn dem so wäre, vermöchte dieser Umstand die Indizien, welche für eine tatsächliche Verwaltung in F sprechen, nicht umzustossen (vgl. nachfolgend).

b) Die Rekurrentin führte in ihrer Stellungnahme aus, dass die Vertreterin die Buchhaltungsstelle sei, was sich aus dem eingereichten Kontoblatt ergebe. Die Vertreterin hat ihren Sitz in F. Sie macht geltend, der mit der Buchhaltung betraute T führe die Buchhaltung in U, wo er sich rund alle 14 Tage unter der Woche oder über das Wochenende aufhalte.

Gemäss Handelsregisterauszug der Vertreterin ist T in V wohnhaft. Dass die Buchhaltung, wie von der Vertreterin behauptet, in U geführt wird, ist nicht belegt und erscheint im vorliegenden Fall als unglaubwürdig: es ist naheliegend, dass sich der in V wohnhafte und in F arbeitende T die Unterlagen/Belege zwecks Erstellung der Buchhaltung der Rekurrentin in F, wo zwei der Verwaltungsräte der Rekurrentin arbeiten, übergeben lässt und anschliessend die Buchhaltung von dort aus führt (allenfalls lässt er sich die Belege auch elektronisch zukommen). Dass er sich zwecks Führens der Buchhaltung ins deutlich weiter entfernte U begibt oder nur in U an der Buchhaltung arbeitet, erscheint lebensfremd. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Buchhaltung ebenfalls in F geführt wird. Davon abgesehen sind solche rein administrativen Arbeiten für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung ohnehin von untergeordneter Bedeutung.

c) Sodann stellt sich die Frage, wo die Verwaltungsratshandlungen durchgeführt wurden. Die Rekurrentin selbst misst den Protokollen zu den Verwaltungsratssitzungen und Generalversammlungen einen hohen Beweiswert zu. Wie in der Verfügung vom 28. Juli 2023 festgehalten, ergeben sich allerdings Unstimmigkeiten im Zusammenhang mit den Daten der Verwaltungsratssitzungen und Generalversammlungen:

aa) So sieht die Einladung zur Verwaltungsratssitzung und Generalversammlung 2017/2018 vor, dass diese am 23. November 2018 um 8.30 Uhr stattfindet. Gemäss Protokoll der Verwaltungsratssitzung fand sie allerdings am 28. November 2018 um 11.00 Uhr statt. Weiter besagt das Protokoll der Verwaltungsratssitzung, dass die Generalversammlung im Anschluss stattfinde. Wie aus dem Protokoll der Generalversammlung hervorgeht, hatte diese jedoch bereits am 23. November 2018 um 11.30 Uhr stattgefunden. Ähnliches ergibt sich im Jahr 2019. Gemäss der Einladung sollten Verwaltungsratssitzung und Generalversammlung am 6. Dezember 2019 um 13.30 Uhr stattfinden. Die Verwaltungsratssitzung fand gemäss Protokoll am 29. November 2019 um 14.30 Uhr statt, während die Generalversammlung am 6. Dezember 2019 stattfand. Dies trotz der Anmerkung im Protokoll der Verwaltungsratssitzung, wonach die Generalversammlung im Anschluss an die Verwaltungsratssitzung stattfinden soll.

Die Rekurrentin begründete dies damit, dass hinsichtlich der Daten der Generalversammlungen "offenbar falsche Dokumente verschickt" worden seien. Es habe sich um Vorgängerversionen der Protokolle gehandelt, welche auf früheren Protokollen beruhten, ohne dass schon alle Daten angepasst worden seien (so habe die Generalversammlung der N AG am 28. November 2017 stattgefunden). Die Sitzungen im Zusammenhang mit dem Geschäftsjahr 2017/2018 hätten am 23. November 2018 und diejenigen im Zusammenhang mit dem Geschäftsjahr 2018/2019 am 6. Dezember 2019 stattgefunden.

Die Erklärung der Rekurrentin, es seien offenbar falsche Dokumente verschickt worden bzw. es handle sich um eine Vorgängerversion, ist nicht glaubwürdig. Schliesslich wurde das Protokoll der Verwaltungsratssitzung vom 28. Dezember 2018 um 11.00 Uhr gemäss dem entsprechenden Protokoll auch an diesem Tag unterzeichnet. Es handelte sich somit nicht bloss um eine Vorgängerversion im Entwurf, sondern um das effektive Dokument der Sitzung. Gleiches ist für die Verwaltungsratssitzung des Geschäftsjahres 2018/2019 zu bemerken. Auch hier wurde im Protokoll das Datum der Sitzung festgehalten (29. November 2019) und gemäss Protokoll an diesem Tag

unterzeichnet. Dies im Gegensatz zu den Protokollen der Generalversammlung, welche am 23. November 2018 bzw. 6. Dezember 2019 unterzeichnet wurden.

bb) Gemäss den Protokollen der Verwaltungsratssitzungen waren alle Teilnehmer der Generalversammlung jeweils zum Mittagessen oder Apéro mit anschliessendem Abendessen eingeladen. Mit Verfügung vom 28. Juli 2023 wurde die Rekurrentin aufgefordert, den belegmässigen Nachweis zu erbringen, unter welcher Position diese Verpflegungen in der Buchhaltung der Rekurrentin verbucht wurden.

Die Rekurrentin führte hierzu aus, die Personen, welche zu den "Festivitäten" eingeladen hätten, hätten diese Ausgaben selbst bezahlt und nicht der Gesellschaft belastet, um spätere Diskussionen über die geschäftsmässige Begründetheit zu vermeiden. Einen Beleg hierfür reichte die Rekurrentin nicht ein. Hierzu ist zu bemerken, dass es höchst unüblich und damit unglaublich erscheint, dass die Auslagen privat bezahlt wurden.

cc) Diese Punkte deuten darauf hin, dass die Sitzungen/Versammlungen nicht am Datum/Ort gemäss den entsprechenden Protokollen stattgefunden haben. Die Dokumente sind somit zur Erbringung des Beweises des Ortes der tatsächlichen Verwaltung unbehelflich.

dd) Die Rekurrentin bringt in ihrem Rekurs weiter vor, sie hätte in allen Jahren keine wesentlichen Unternehmensentscheide fällen müssen und die Generalversammlungen und Verwaltungsratssitzungen seien am Sitz in C durchgeführt worden. Zu den Generalversammlungen bzw. Verwaltungsratssitzungen wird auf die vorangehenden Ausführungen verwiesen. Im Zusammenhang mit den Unternehmensentscheiden ist es zutreffend, dass die Rekurrentin in der streitbetroffenen Periode nur über eine Beteiligung (D AG) verfügte. Allerdings ist zu beachten, dass das Aktivum "Darlehen" in der Jahresrechnung der Rekurrentin von Fr. 10'017.70 per 31. Juli 2017 auf Fr. 4'019'209.40 per 31. Juli 2018 anstieg. Dies stellte Ende Juli 2018 mehr als die Hälfte der Bilanzsumme der Rekurrentin dar und die Entscheide zur Einräumung dieses/dieser Darlehen(s) stellen somit sehr wohl wesentliche Unternehmensentscheide dar. Aus dem Protokoll der Verwaltungsratssitzung geht nichts im Zusammenhang mit diesem Darlehen hervor, weshalb es nahe liegt, dass entsprechende Entscheide nicht in C, sondern am Arbeitsort der Verwaltungsratsmitglieder, I und K, in F, erfolgte. Es wäre lebensfremd anzunehmen, dass sich die in F als Geschäftsführer der Tochtergesellschaft tätigen

Verwaltungsräte der Rekurrentin zwecks Besprechung dieser Fragen nach C begeben hätten. Entsprechend ist der Ort der Verwaltungsratshandlungen am Arbeitsort der Verwaltungsräte I und K bei der in F domizilierten Tochtergesellschaft zu verorten.

d) Die weiteren vom Steuerrekursgericht beigezogenen sowie von der Rekurrentin eingereichten Unterlagen und Angaben führen zu keiner anderen Schlussfolgerung:

aa) Der eingereichte Mietvertrag wirft mehrere Fragen auf. Der Vertrag wurde mit der M AG als Vermieterin abgeschlossen. Diese ist ebenfalls an der ...strasse ..., C, domiziliert. Gemäss Handelsregisterauszug bezweckt die M AG die "Erbringung von Dienstleistungen im Treuhandbereich (...)".

Die Bezeichnung des Mietobjekts ist unklar. Im Mietvertrag wird das Mietobjekt lediglich mit "Büro" bezeichnet. Aus der Bezeichnung des Mietobjekts geht nicht einmal hervor, ob ein einzelner Büroraum oder ein Büro mit mehreren Räumen vermietet wird. Zusätzlich zu diesem "Büro" mietet die Rekurrentin gemäss Mietvertrag "Infrastrukturräume, Sitzungszimmer, Einstellplatz ... Nr..., Besucherparkplätze" zur Mitbenützung. Im monatlichen Mietpreis von Fr. 300.- enthalten sind ausserdem die Nebenkosten für Heizung sowie auch die Reinigung. Es liegt, auch nach mehrmaliger Aufforderung zur Einreichung eines Belegs, kein Nachweis für eine Schlüsselaushändigung an die A AG vor. Das Konto, über welches der Mietaufwand verbucht wird (Konto 6000), wird von der Rekurrentin selbst mit "Miete / Domizil" bezeichnet.

Diese Indizien deuten darauf hin, dass es sich nicht um einen eigentlichen Mietvertrag, sondern um einen Domizilvertrag handelt.

bb) Das kantonale Steueramt versandte verschiedene Schreiben im Original oder als Kopie an die Adresse der Rekurrentin. Aktenkundig sind folgende Zustellungen an die Rekurrentin:

| Zustelldatum | Zustellort | Empfangsperson | Act. |
|---------------------|---|-----------------------|-------------|
| 11.12.2020 | Weiterleitung /Zustellung via Postfach in F | P | |
| 20.07.2022 | Via Postfach / Am Schalter in C | Q gmbh | |
| 19.10.2022 | Via Postfach / Am Schalter in C | R | |

Gemäss den Ausführungen der Rekurrentin lautet das oben erwähnte Postfach auf die Vermieterin und sie führte aus, dass die Empfangspersonen nicht bei der Rekurrentin angestellt sind. Die Rekurrentin begründet dies damit, dass zur damaligen Zeit Postfächer, die kaum benutzt wurden (weniger als durchschnittlich fünf Briefe pro Tag) nicht erhältlich gewesen seien. Ob dies wirklich zutrifft, kann vorliegend offen bleiben. Die Tatsache, dass das Postfach auf die Vermieterin lautet, legt den Schluss nahe, dass es sich beim Mietvertrag inkl. Postverarbeitung um einen klassischen Domizilvertrag (inkl. Postempfang und -weiterleitung) handelt.

e) Damit scheint der durch das kantonale Steueramt geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung am Arbeitsort der beiden Verwaltungsräte der Rekurrentin (I und K) in F im Sinn eines Hauptbeweises als sehr wahrscheinlich, womit es der Rekurrentin oblag, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung am statutarischen Sitz in C zu erbringen.

Zusammenfassend ist somit von einer tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin am Domizil ihrer Tochtergesellschaft in F auszugehen. Die Rekurrentin vermochte den Gegenbeweis eines Steuersitzes im Kanton C nicht mittels stichhaltiger Belege und Informationen zu erbringen.

Die Einholung einer Stellungnahme der Rekurrentin zu den beigezogenen Steuerakten erübrigt sich, da lediglich auf die von ihr erstellten und ihr bekannten Jahresrechnungen und Steuererklärungen abgestellt wird. Die fachkundig vertretene Rekurrentin musste ohnehin mit deren Beizug rechnen.

5. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. 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.

[...]