

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00086 vom 17. Juli 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-07-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2023.00086](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00086)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00086 du 17 juillet 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00086 del 17 luglio 2024

## Regeste

kommunale Steuerhoheit (1.1. - 31.12.2019 und 1.1. - 31.12.2020) | Interkommunale Steuerhoheit (Gemeindesteuerpflicht). [Die Z AG hat ihren Sitz in der Gemeinde X an der Wohnadresse ihres VRP und Alleineigentümers M. In der Stadt A führt M als Haupttätigkeit das Einzelunternehmen MMS, welches auf Treuhandmandate, Steuerberatung und Liegenschaftenverwaltungen sowie -vermittlungen spezialisiert ist. Im Büro in der Stadt A beschäftigt M mehrere Angestellte. Im Oktober 2021 teilte das Steueramt der Stadt A der Gemeinde X mit, dass die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen in der Stadt A in den Büroräumlichkeiten der MMS stattfinde. Mit im Dezember 2021 ergangener Verfügung beanspruchte das Steueramt der Stadt A die kommunale Steuerhoheit über die Pflichtige ab 2011. Die Einsprachen der Pflichtigen und der Gemeinde X wies die Stadt A ab. Die hiergegen erhobenen Rekurse wies das Steuerrekursgericht teilweise gut, da die Stadt A in Bezug auf die Steuerperioden 2011-2018 die Steuerhoheit verspätet beansprucht habe und ihr Steueranspruch verwirkt sei. In Bezug auf die Steuerperioden 2019 und 2020 stehe die Steuerhoheit der Stadt A zu. Hiergegen erheben sowohl die Stadt A, die Gemeinde X als auch die Pflichtige Beschwerde an das Verwaltungsgericht.] Nach Ablauf der Veranlagungsverjährungsfrist kann die Steuerhoheit nur noch im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens beansprucht werden. Ein Nachsteuerverfahren, welches in die Zuständigkeit des Spezialdiensts des kantonalen Steueramts fällt, wurde bisher nicht eingeleitet. Für die Steuerperioden 2011-2013 steht der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens die Verwirkungsfrist von § 161 Abs. 1 StG entgegen. Verwirkung des Rechts für die Inanspruchnahme der Steuerhoheit durch die Stadt A (E. 3.2). Nach der in Bezug auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelten Praxis des Bundesgerichts verwirkt ein Kanton sein Besteuerungsrecht, wenn er die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen kennt oder kennen kann und er mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lang zuwartet und wenn bei Gutheissung des erst nachträglich erhobenen Anspruchs ein anderer Kanton zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell ordnungsgemäss in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat. Diese Praxis ist analog auch auf interkommunale Steuerhoheitsstreitigkeiten anzuwenden (E. 4.2). Fraglich ist, ab wann die Stadt A von ihrem mutmasslichen Besteuerungsrecht Kenntnis hatte bzw. wann sie zumindest davon Kenntnis haben konnte (E. 4.5). Insbesondere ist fraglich, ob dem Steueramt der Stadt A, dessen Leiter E ist, erstens allfälliges Wissen aus seiner Tätigkeit als Mitglied der Kommission Grundsteuern angerechnet werden kann und zweitens er privates Wissen aufwies, das dem Steueramt A in Bezug auf die Sitzfrage angerechnet werden müsste (E. 4.5.1). In casu kann der Stadt A nicht nachgewiesen werden, dass diese schon vor 2021 Kenntnis von ihrem mutmasslichen Besteuerungsrecht hatte oder hätte haben müssen (E. 4.5.2). Überprüfung der subjektiven Steuerpflicht in Anwendung der per

analogiam heranzuziehenden Rechtsprechung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts (§ 189 Abs. 1 i.V.m. § 55 StG) (E. 4.6). Auch im interkommunalen Verhältnis muss dem Ort der tatsächlichen Verwaltung gegenüber einem Briefkastendomizil der Vorrang zukommen (E. 4.6.1 in fine). Zusammenspiel der Geschäftstätigkeit mit den anderen Gesellschaften von M und dessen Einzelunternehmen. M erwirbt Bauland bzw. Grundstücke im Alleineigentum. Daraufhin realisiert die Pflichtige oder ihre Schwestergesellschaft die Bauprojekte, wobei die Pflichtige als Generalunternehmerin bzw. Werkerstellerin fungiert. Dabei vergibt die Pflichtige Aufträge an externe Architekturbüros. Die MMS besorgt insbesondere die Vermittlung der fertig erstellten Liegenschaften. M tritt als Verkäufer auf. Somit übernehmen die Gesellschaften von M und dieser selbst verschiedene Rollen bzw. jeweils einen Teil der verschiedenen Arbeitsschritte, welche ab Initiierung ein

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Für 2019 ist diesfalls die primäre Steuerhoheit A zuzuweisen, X ist jedoch das Besteuerungsrecht für die Betriebsstätte zuzuerkennen und der Fall ist zur Neubeurteilung der Steuerauscheidungsfaktoren an die Einschätzungsgemeinde (A) zurückzuweisen.

#### **E. 2.1**

Den Gemeinden kommt in den Rechtsmittelverfahren Parteistellung zu (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 106 N. 16). Gemäss § 106 Abs. 3 StG bestimmt der Gemeindevorstand, wer namens der Gemeinde Einsprache, Rekurs oder Beschwerde erheben kann. Die Beschwerde SB.2023.00087 wurde vom Leiter des Steueramts der Stadt A, E, namens der Stadt A erhoben. Die Gemeinde X stellte dessen Prozessführungsbefugnis infrage, woraufhin dieser eine vom Stadtpräsidenten und einem Stadtrat der Stadt A unterzeichnete Bestätigung vom 6. Oktober 2023 einreichte, wonach der Leiter des Steueramts berechtigt sei, Beschwerde zu erheben bzw. das Verfahren zu führen. Daraufhin monierte die Gemeinde X mit Verweis auf das Verwaltungs- und Organisationsreglement (VOG) der Stadt A vom 1. Juli 2023, es seien einzig der Stadtpräsident und der Stadtschreiber kollektiv zeichnungsberechtigt. In der Folge reichte der Leiter des Steueramts eine vom Stadtpräsidenten und vom Stadtschreiber unterzeichnete Bestätigung vom 8. April 2024 ein, wonach er bevollmächtigt sei, die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu erheben und das Verfahren zu führen. Die Gemeinde ist eine juristische Person des öffentlichen kantonalen Rechts. Daher kann nur dieses Recht die Organe bezeichnen, welche ermächtigt sind, den Willen der juristischen Person auszudrücken und somit Rechtshandlungen in ihrem Namen vorzunehmen (BGE 124 III 418 E. 1a = Pra 88 [1999] Nr. 34). Dabei ist auch eine nachträgliche Genehmigung eines ermächtigungslos vorgenommenen Geschäfts möglich, sofern diese vom hierfür zuständigen Organ ausgeht (Jean-Philippe Klein, ZK – Zürcher Kommentar, 3. A., Zürich 2020, Art. 33 OR N. 6). Vorliegend hat sich die Stadt A spätestens mit der Bevollmächtigung vom 8. April 2024 mit dem Vorgehen des Leiters des Steueramts einverstanden erklärt und ihn explizit ex tunc bevollmächtigt, Beschwerde zu erheben und dieses Verfahren zu führen. Damit ist das Handeln des Leiters des Steueramts von einer gültigen Vollmacht gedeckt. Auf die Beschwerde der Stadt A ist daher grundsätzlich einzutreten.

## **E. 2.2**

Die Stadt A verlangt in ihrem Hauptantrag, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei aufzuheben und es sei ihr die kommunale Steuerhoheit ab der Steuerperiode 2011 zuzusprechen. Nachdem ihr von der Vorinstanz für die Steuerperioden 1.1.–31.12.2019 und 1.1.–31.12.2020 bereits die kommunale Steuerhoheit zugesprochen wurde, fehlt ihr die Beschwer für die genannten Steuerperioden (vgl. zur Beschwer: Richner et al., § 140 N. 13), weshalb auf die Beschwerde insofern nicht einzutreten ist.

## **E. 3**

Die Vorinstanz ist diesfalls analog unserem Eventualantrag in der Beschwerde vom 28. August 2023 anzuweisen, bei Feststellung des Orts der tatsächlichen Verwaltung in A den Sachverhalt für die Festlegung der Ausscheidungsgrundlagen für eine Betriebsstätte in der Gemeinde X an die Einschätzungsgemeinde zurückzuweisen. [...] Eventualantrag 2 1. Kommt das hohe Gericht zum Schluss, dass die Verwirkung des Besteuerungsanspruchs der Stadt A für die Steuerperioden 2011-2019 entgegen der Feststellungen der Vorinstanz nicht eingetreten ist und die Veranlagungsverjährung für die Steuerperioden 2011-2015 nicht eingetreten ist, ist der Sachverhalt zur Prüfung und Festlegung der Steuerhoheit aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung für die Steuerperioden, für welche weder Verwirkung noch der Eintritt der Veranlagungsverjährung angenommen wird, an die Vorinstanz zurückzuweisen. 2. Die Vorinstanz ist diesfalls analog unserem Eventualantrag in der Beschwerde vom 28. August 2023 anzuweisen, bei der Feststellung des Orts der tatsächlichen Verwaltung in A den Fall für die Festlegung der Ausscheidungsgrundlagen für eine Betriebsstätte in der Gemeinde X an die Einschätzungsgemeinde zurückzuweisen. [...] Eventualantrag 3 1. Soweit dem Antrag auf Rückweisung an die Vorinstanz zur Befragung von Herrn N, damals zuständiger Bücherrevisor, zugestimmt wird, beantragen wir Einsicht in die Unterlagen und behalten uns die Möglichkeit zur ergänzenden Stellungnahme vor. [...] Mit Beschwerdeantwort vom 2. November 2023 der Stadt A beantragte diese, die Anträge der Gemeinde X und der Pflichtigen betreffend kommunale Steuerauscheidung teilweise gutzuheissen und betreffend Steuerhoheit abzuweisen. Am 17. November 2023 bzw. am 30. November 2023 nahm die Gemeinde X bzw. die Pflichtige Stellung zur Beschwerdeantwort der Stadt A. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die vorliegenden Beschwerden SB.2023.00086, SB.2023.00087 und SB.2023.00088 betreffen dieselbe Pflichtige, den gleichen Sachverhalt und dieselbe Rechtslage, weshalb die Verfahren mit Präsidialverfügung vom 30. August 2023 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 2.

## **E. 3.1**

Nach § 130 Abs. 1 StG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Vorbehalten bleibt die Erhebung von Nachsteuern und Bussen. Gemäss § 161 Abs. 1 StG erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist. Gemäss Ziff. 6 des Merkblatts vom 24. November 1999 des kantonalen Steueramts über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 1999 nach dem neuen Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (ZStB Nr. 3.1) kann die Steuerhoheit im interkantonalen und internationalen Verhältnis vor Ablauf

der fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist stets im ordentlichen Verfahren beansprucht werden. Nach Ablauf der Veranlagungsverjährungsfrist nach § 130 StG kann die Steuerhoheit nur noch im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens beansprucht werden (Ziff. 8 des obengenannten Merkblatts). Aufgrund einheitlicher Regelung der Verjährungs- und Verwirkungsfristen im Steuergesetz muss dies auch in Bezug auf die Geltendmachung der Steuerhoheit im interkommunalen Verhältnis gelten.

### **E. 3.2**

Vorliegend hat die Stadt A das Steuerhoheitsverfahren am 18. Oktober 2021 eingeleitet und mit Verfügung vom 10. Dezember 2021 die kommunale Steuerhoheit ab der Steuerperiode 2011 in Anspruch genommen. Ein Nachsteuerverfahren, welches in die Zuständigkeit des Spezialdiensts des kantonalen Steueramts fällt (vgl. § 17 lit. a der Verordnung über die Organisation des kantonalen Steueramtes vom 27. März 2024 [OV KStA]), wurde bisher nicht eingeleitet. Für die Steuerperioden 1.1.2011–31.12.2011, 1.1.2012–31.12.2012 sowie 1.1.2013–31.12.2013 steht der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens von vornherein die Verwirkungsfrist von § 161 Abs. 1 StG entgegen. Das Recht für die Inanspruchnahme der Steuerhoheit durch die Stadt A ist für diese Steuerperioden daher verwirkt, was von Amtes wegen zu berücksichtigen ist.

### **E. 4.1**

Gemäss § 189 Abs. 1 StG gelten die Bestimmungen über die Steuerpflicht für die Staatssteuern unter Vorbehalt abweichender Bestimmungen in den §§ 190–204 StG auch für die allgemeinen Gemeindesteuern. Demgemäss sind juristische Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Gemeinde befindet (vgl. § 55 StG). Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb der Gemeinde (vgl. § 57 Abs. 1 StG). Ist die kommunale Steuerhoheit streitig, hält § 192 Abs. 1 StG unter dem Randtitel "1. Steuerhoheit" fest, dass das Steueramt der betreffenden Gemeinde über die Gemeindesteuerpflicht entscheidet. Gemäss § 193 mit dem Randtitel "2. Steuerausscheidung; a. Anmeldung" haben Gemeinden, die erstmals eine Steuerausscheidung verlangen, ihren Anspruch gegenüber dem Steuerpflichtigen und der Einschätzungsgemeinde in der Steuerperiode oder der darauffolgenden Periode anzumelden. Später angemeldete Ansprüche sind verwirkt. Die Anwendung dieser Verwirkungsfrist auch auf interkommunale Steuerhoheitsstreitigkeiten ist – entgegen dem Merkblatt des kantonalen Steueramtes über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 1999 nach dem neuen Steuergesetz vom 8. Juni 1999 (ZStB 3.1, Ziff. 24) – aus systematischen Gründen abzulehnen.

### **E. 4.2**

Nach der in Bezug auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelten Praxis des Bundesgerichts verwirkt ein Kanton sein Besteuerungsrecht, wenn er die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen kennt oder kennen kann und er mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lang zuwartet und wenn bei Gutheissung des erst nachträglich erhobenen Anspruchs ein anderer Kanton zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell ordnungsgemäss in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat (BGE 147 I 325 E. 4.2.2; BGr, 19. Januar 2021, 2C\_428/2020, E. 4.1). Der erstveranlagende Kanton, der die

Verwirkungseinrede geltend machen will, kann sich nach der Rechtsprechung nicht schon dann auf seine Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs berufen, wenn seine Steuerbehörden diesen tatsächlich nicht gekannt haben; die Verwirkung des Besteuerungsrechts des zweitveranlagenden Kantons setzt vielmehr voraus, dass er diesen kollidierenden Steueranspruch auch bei Anwendung aller zumutbaren Sorgfalt nicht kennen musste (BGE 132 I 29 E. 3.2 = Pra 96 [2007] Nr. 5; vgl. zum Ganzen Arthur Brunner/Michael Beusch in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Interkantonaies Steuerrecht, 2. A., Basel 2021 [Interkantonaies Steuerrecht], § 42 Rz. 25; Kurt Locher/Peter Locher, Interkantonale Doppelbesteuerung, Loseblattsammlung [Locher/Locher], Nachtrag 56, 2016, § 2, IV D, Nr. 31 und 33). Das Verwaltungsgericht wandte diese in ständiger Rechtsprechung bestätigte Praxis in einem älteren Entscheid auch auf eine interkommunale Steuerhoheitsstreitigkeit an (VGr, 28. April 1986, StE 1987 B 11.1 Nr. 7). Es hielt in diesem Entscheid (E. 5) fest, das Steuergesetz enthalte zur Verwirkung des Steuerhoheitsanspruchs keine ausdrückliche Regelung. Aufgrund des Verweises von § 137 Abs. 1 aStG auf die Bestimmungen über die Steuerpflicht bei den Staatssteuern seien die bundesgerichtlichen Grundsätze zur Verwirkung, die sich aus dem Verbot der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis ergäben, auch im interkommunalen Verhältnis sinngemäss heranzuziehen (siehe auch VGr, 19. Dezember 1995, SB.95.00046, E. 2a [nicht auf [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch) veröffentlicht], wo es ebenfalls um die interkommunale Gemeindesteuerpflicht ging, wobei der Begriff des Wohnsitzes nach zürcherischem Recht "im Einklang mit den für die Kantone verbindlichen und unmittelbaren Regeln, die das Bundesgericht zum Doppelbesteuerungsverbot von Art. 46 Abs. 2 BV entwickelt hat," auszulegen sei.). Das Verwaltungsgericht bestätigte diese Auffassung mit Urteil vom 25. August 2021 (SB.2021.00015, E. 2.1) unter Geltung des heutigen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (siehe dazu auch Richner et al., § 55 N. 3). Wie das Steuerrekursgericht im angefochtenen Entscheid korrekt ausführt, hat sich die Sachlage unter dem neuen Recht, welches für die Gemeindesteuern in § 189 Abs. 1 StG ebenfalls auf die Bestimmungen über die Steuerpflicht für die Staatssteuern verweist, nichts geändert. Weiter erwog die Vorinstanz zutreffend, dass weder die Verwirkungsfrist von § 193 StG zur Anwendung gelange noch die Bezeichnung der Einschätzungsgemeinde im Einschätzungsentscheid in Rechtskraft erwachse. Daher bestehe die begründete Veranlassung, auf andere Weise das berechtigte Vertrauen der erstveranlagenden Gemeinde in den Bestand der von ihr bereits einvernahmen Abgaben zu schützen, wenn die Zweitgemeinde mit der Geltendmachung ihres Anspruchs zu lange gewartet habe. Es rechtfertige sich daher, diese Praxis weiterhin anzuwenden. Diesem Schluss ist zuzustimmen. Zwar trifft der Einwand der Stadt A zu, dass Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) nur vor interkantonaler Doppelbesteuerung schützt und sich das Doppelbesteuerungsverbot nicht auf innerkantonale Verhältnisse bezieht (vgl. dazu anstelle vieler: BGE 141 I 235 E. 6.3; BGr, 23. Dezember 2015, 2C\_341/2015, E. 2.2; Olivier Margraf, Interkantonaies Verfahrensrecht der direkten Steuern, Zürich/Genf 2023, S. 21; Peter Mäusli-Allenspach, Interkantonaies Steuerrecht, § 3 Rz. 6; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 5. A., Bern 2024 [Locher, Einführung interkantonaies Steuerrecht], S. 8). Das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot kann auf interkommunale Verhältnisse analog angewendet werden (Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2. éd., Berne 2013, Rz. 11 und Rz. 70), wenn das kantonale Recht auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV verweist (BGr, 23. Dezember 2015, 2C\_341/2015, E. 2.2, auch zum

Folgenden). Dies mit der Konsequenz, dass diese zum Inhalt des kantonalen Gesetzesrechts gemacht wird und vom Bundesgericht nur auf Willkür hin überprüft werden kann. Dies ist hier der Fall: § 189 Abs. 1 StG erklärt die Bestimmungen über die Steuerpflicht für die Staatssteuern auch für die Gemeindesteuern als anwendbar. Damit erfasst der Verweis auch § 57 StG betreffend "Umfang der Steuerpflicht". Nach § 57 Abs. 3 Satz 1 StG erfolgt die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Die Grundsätze des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts sind analog auch auf innerkommunale Verhältnisse anwendbar.

#### **E. 4.3**

Hinsichtlich der zeitlichen Komponente bzw. der Frist für die Geltendmachung des Besteuerungsrechts gilt, dass der Kanton mit der Erhebung des Steueranspruchs nicht ungebührlich lange zuwarten darf. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss der anspruchsberechtigte Kanton seine Steuerforderung spätestens in jenem Jahr geltend machen, das der Steuertaxationsperiode folgt (Brunner/Beusch, § 42 N. 22). Fällt die Steuerperiode auf das Jahr "n", erstreckt sich die Veranlagungsperiode auf das Jahr "n + 1" und tritt somit die Verwirkung am Ende des Jahres "n + 2" ein (BGE 139 I 64 E. 3.3; BGE 132 I 29 E. 3.3; Brunner/Beusch § 42 N. 23). Die Regelung "n + 2" kommt indes nur zum Tragen, wenn der nachträglich Anspruch erhebende Kanton im Jahr "n + 2" von seinem Besteuerungsrecht schon Kenntnis hatte bzw. schon Kenntnis haben konnte; ansonsten kann sein Zuwarten nämlich nicht als "ungebührlich" bezeichnet werden (BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 4.1). Eine absolute Verwirkungsfrist kommt damit insoweit nicht zur Anwendung: Für den Beginn des Fristenlaufs ist vielmehr erforderlich, dass der anspruchsberechtigte Kanton die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen kennt oder zumindest kennen kann; Verwirkung tritt ein, wenn er trotz solcher Kenntnis untätig bleibt (BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 4.2; Brunner/Beusch, § 42 N. 23). Dabei kann die Veranlagungsbehörde die verspätete Steuererhebung nicht mit der Unkenntnis ihrer eigenen öffentlichen Register (Handelsregister, Grundbuch, Einwohnerkontrolle) entschuldigen (Locher/Locher, § 2 IV D Nr. 17 mit Hinweis auf BGE 74 I 271 sowie Nr. 19). Bei einem Nachsteuerverfahren im Sinn von § 161 Abs. 1 StG hat die Veranlagung nicht zwingend innerhalb der fraglichen Steuer- und Veranlagungsperioden zu erfolgen; umso strenger wird gefordert, dass der berechtigte Kanton den Steueranspruch erhebt, sobald er von den massgebenden Verhältnissen Kenntnis hat, und dass er das Verfahren ohne ungebührliche Verzögerung durchführt; denn bei der Nachsteuer ist in besonderem Mass mit Rückwirkungen auf bereits bezogene Steuern in anderen Kantonen zu rechnen (BGr, 19. Januar 2021, 2C\_428/2020, E. 4.2; BGr, 10. Februar 2014, 2C\_604/2013, E. 4.2; VGr, 25. Mai 2022, SR.2021.00016, E. 4.3.2).

#### **E. 4.4**

Die Stadt A macht geltend, erst im Herbst 2021 aufgrund eines reinen Zufalls in einem Grundstückgewinnsteuerverfahren entdeckt zu haben, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen in A befinde. Bis zu dieser zufälligen Entdeckung habe sie weder Kenntnis vom Ort der tatsächlichen Verwaltung in A gehabt noch hätte sie eine solche Kenntnis haben müssen. Das Steuerrekursgericht gelangte zum Schluss, die Stadt A habe ihren Steuerhoheitsanspruch für die bereits rechtskräftig eingeschätzten Steuerperioden 1.1.2011–31.12.2018 verspätet geltend gemacht. Denn vorliegend

beständen Anhaltspunkte, die der Stadt A bereits früher hätten Veranlassung zu weiteren Abklärungen der Sitzverhältnisse der Gesellschaften geben müssen. So bestehe die Geschäftstätigkeit von M darin, dass er als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler jeweils auf dem Grundstückmarkt in der Region A und Umgebung nach Bauland suche, auf welchem sich Bauvorhaben realisieren liessen. Dieses erwerbe er jeweils in eigenem Namen. Für diese Tätigkeit verfüge er an der K-Strasse 02, A, über ein Büro mit mehreren Angestellten. Für die Werkerstellung werde jeweils die I AG oder die Pflichtige eingesetzt. Die erstellten Liegenschaften würden darauf von M in eigenem Namen verkauft. Diesbezüglich lägen 21 Handänderungsanzeigen im Recht, welche alle die Stadt A beträfen und worin jeweils die Werkerstellerin I AG (Schwestergesellschaft der Pflichtigen) die Privatadresse von M als "c/o Adresse" angebe. Der Stadt A hätte M als Person, sein Geschäftsort als Selbständigerwerbender in A und das enge Zusammenwirken mit seinen Gesellschaften als Werkerstellerinnen bekannt sein müssen. Hinzu komme, dass E, der heutige Leiter des Steueramts, selbst mit Vertrag vom 23. August 2014 von M und von der Pflichtigen als Werkerstellerin ein schlüsselfertiges Einfamilienhaus erworben habe. Schon damals sei auf der Schildertafel in A die Firma der Pflichtigen aufgeführt gewesen. Auch wenn es sich beim Liegenschaftenerwerb um einen privaten Vorgang des Steuersekretärs gehandelt habe, könnten die von ihm dabei gemachten Feststellungen nicht aus der amtlichen Tätigkeit ausgeblendet werden. Bei dieser Situation hätte genügend Veranlassung für die Stadt A bestanden, die Sitzverhältnisse der Gesellschaften bereits früher zu untersuchen. Schliesslich sei die Gemeinde X als gutgläubig zu erachten und habe sie keine Veranlassung gehabt, vor dem Schreiben der Stadt A vom 18. Oktober 2021 an ihrer Steuerhoheit zu zweifeln. Somit sei der Steueranspruch der Stadt A für die Steuerperioden 2011–2018 verwirkt.

#### **E. 4.5**

Fraglich ist, ab wann die Stadt A Kenntnis von ihrem mutmasslichen Besteuerungsrecht hatte bzw. wann sie zumindest davon Kenntnis haben konnte. Diesbezüglich bringt die Pflichtige in ihrer Beschwerdeantwort vom 2. Oktober 2023 vor, die Stadt A könne sich nicht darauf berufen, dass ihr weder das private noch das im Rahmen der beruflichen Tätigkeit für die Steuerbehörde erlangte Wissen ihrer Mitarbeiter entgegengehalten werden könne. So habe der Leiter des Steueramts, E, bereits im Jahr 2013 in seiner Funktion als Sekretär der Kommission für Grundsteuern sämtliche Grundstückgewinnsteuererklärungen betreffend M (insgesamt 22) unterzeichnet. Es könne nicht sein, dass demselben, der über die Jahre viele dutzende solcher Grundstückgewinnsteuererklärungen geprüft und veranlagt habe und selbst mehrfach Vertragsbeziehungen mit M und der Pflichtigen eingegangen sei, all die Zusammenhänge rund um die Gesellschaften von M erst 2021 und rein zufällig aufgefallen seien.

##### **E. 4.5.1**

Das Gemeindesteueramt legt in jedem Kalenderjahr für alle Fälle, in denen die Gemeinde als Einschätzungsgemeinde in Betracht kommt, ein Staatssteuerregister über alle sicher oder mutmasslich steuerpflichtigen Personen an (§ 29 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [StV]; siehe auch § 109a StG). In das Register werden juristische Personen, die am Ende der Steuerperiode in der Gemeinde steuerpflichtig sind, eingetragen (§ 29 Abs. 2 lit. b StV). Das Verzeichnis sollte immer aktuell sein und ist laufend nachzuführen (Richner et al., § 109a N. 8). Das Steuererklärungsverfahren für juristische Personen und die Einschätzung derselben erfolgt jedoch durch das kantonale Steueramt

(Rz. 9 der Weisung der Finanzdirektion über das Steuererklärungsverfahren vom 30. September 2020, ZStB Nr. 132.1). Gemäss Ausführungen der Gemeinde X hätten die Gemeinden etwa seit 2018/2019 elektronischen Zugriff auf die Dossiers der juristischen Personen des kantonalen Steueramts erhalten. Vor Freischaltung des elektronischen Zugangs zum "arts Content" (Dokumentenverwaltungs- und Archivsystem des kantonalen Steueramts) hatten die Gemeinden ohne eigene Einschätzungscompetenz somit keine näheren Kenntnisse über die Steuerunterlagen juristischer Personen auf ihrem Gemeindegebiet und allfällige Feststellungen des kantonalen Steueramts zum Sitz. Als bekannt vorausgesetzt werden jedoch die eigenen öffentlichen Register, wie Handelsregister, Grundbuch oder Einwohnerkontrolle (siehe E. 4.3). Im vorliegenden Zusammenhang ist insbesondere fraglich, ob dem Steueramt der Stadt A, dessen Leiter E ist, allfälliges Wissen aus seiner Tätigkeit als Mitglied der Kommission Grundsteuern angerechnet werden kann, womit es die für die Steuerpflicht in örtlicher Beziehung massgebenden Verhältnisse kennen konnte. Fraglich ist weiter, ob E privates Wissen aufwies, das dem Steueramt A in Bezug auf die Sitzfrage angerechnet werden müsste.

#### **E. 4.5.2**

Die Gemeinde X reichte im Rekursverfahren im Zusammenhang mit der Überbauung O-Strasse 03/04 in A 21 Handänderungsanzeigen ein, welche an das Steueramt A adressiert waren. Dabei geht als Veräusserer jeweils "M" hervor sowie als Werkerstellerin die I AG mit Sitz in X unter Angabe der c/o-Adresse bei M, H-Strasse 01, X. Die Pflichtige reichte überdies – ebenfalls im Rekursverfahren – eine von E mitunterzeichnete Grundstückgewinnsteuerveranlagung betreffend die Überbauung O-Strasse vom 3. Mai 2013 ein. Was die Handänderungsanzeigen betrifft, erschliesst sich dem Gericht nicht, was der Steuerbehörde in A hinsichtlich der Sitzfrage hätte auffallen müssen: Zum einen betreffen diese allesamt die Schwestergesellschaft I AG, zum anderen wird als c/o-Adresse gerade nicht die K-Strasse 02, A, angegeben, sondern die als Domizil eingetragene Adresse H-Strasse 01, X. Sowohl in den Handänderungsanzeigen als auch in der Grundstückgewinnsteuerveranlagung tritt als Veräusserer stets M persönlich auf. Rückschlüsse auf eine tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen in A statt X lassen sich daraus jedenfalls nicht ziehen. Allenfalls hätte es entsprechende Hinweise in den Beilagen zur Grundstückgewinnsteuererklärung im Zusammenhang mit den Werkerstellungskosten geben können; diese liegen dem Gericht indes nicht vor. Dass E aufgrund seiner Personalunion als Leiter Steueramt und Mitglied der Kommission für Grundsteuern vor 2021 Indizien für eine tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen in A gehabt hätte, ist damit nicht nachgewiesen. E erwarb sodann mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 23. Oktober 2014 privat ein von der Pflichtigen erstelltes Einfamilienhaus. Im Vorfeld des Kaufs hatte sich E unbestrittenermassen im Büro der MMS aufgehalten, welche als Mäklerin auftrat. In diesem Zeitpunkt war auf dem Briefkasten der MMS auch die Firma der Pflichtigen angebracht und auf dem Firmenschild aufgeführt. E bringt in der Beschwerde der Stadt A vor, er hätte im Erwerbszeitpunkt seiner privaten Liegenschaft im Jahr 2014 keine Feststellungen über den Ort der tatsächlichen Verwaltung gemacht und das Fehlen der Pflichtigen im Steuerregister nicht bemerkt. Es könne nicht sein, dass jeder Angestellte des Steueramts seine Vertragsgegenpartei z. B. auf Erfassung im Steuerregister prüfen müsse. Dieser Einwand ist berechtigt: Indem die Vorinstanz verlangt, E hätte im Rahmen seiner privaten geschäftlichen Beziehungen mit der Pflichtigen auffallen müssen, dass die Pflichtige ihren Sitz in A und nicht in X habe, stellt sie überhöhte Anforderungen an die Sorgfaltspflichten eines Steuerkommissärs und dehnt die Dienstpflichten über

Gebühr aus. In einer mittelgrossen Stadt wie A – mit über 22'000 Einwohnerinnen und Einwohnern und zahlreichen juristischen Personen mit Sitz in A – kann es den Steuerbeamten nicht zugemutet werden, ständig die zahlreichen Firmentafeln an den Gebäuden zu beachten und sich zu vergewissern, ob diese Firmen im Steuerregister eingetragen sind (vgl. dazu Locher/Locher, III. Teil, Band 1, § 2, IV D Nr. 19, Zitat von BGr, 13. Dezember 1950 i. S. OSA AG, E. 3b [nicht publiziert]). Dies gilt umso mehr als es sich um ein privates Rechtsgeschäft handelte. Damit kann der Stadt A nicht nachgewiesen werden, dass diese schon vor der Grundstückgewinnsteuerveranlagung im Jahr 2021 Kenntnis von ihrem mutmasslichen Besteuerungsrecht hatte oder hätte haben müssen. Damit kann der Stadt A die Verwirkung nach den Grundsätzen des analog heranzuziehenden interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts grundsätzlich nicht entgegengehalten werden.

#### **E. 4.6**

Folglich ist die subjektive Steuerpflicht der Pflichtigen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in Anwendung der per analogiam heranzuziehenden Rechtsprechung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts (§ 189 Abs. 1 in Verbindung mit § 55 StG) zu überprüfen.

##### **E. 4.6.1**

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 StG sowie Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG]). Als Sitz einer Aktiengesellschaft gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] und Art. 626 Ziff. 1 des Obligationenrechts [OR]). 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 sog. Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1; BGr, 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.2; BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; BGr, 22. Dezember 2009, 2C\_259/2009, E. 2.1; BGr, 22. Februar 2008, 2P.6/2007, E. 2.2 = StE 2009 A 24.22 Nr. 6; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 2 ff.; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 20 N. 13, N. 31; Locher, Einführung interkantonales Steuerrecht, S. 48 ff.). Im Entscheid vom 1. Februar 2019 (2C\_627/2017, E. 2.3) setzte sich das Bundesgericht ausführlich mit der Frage nach dem Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis auseinander und gelangte zum Schluss, die juristische Person sei nach innerkantonalem Steuerrecht nach Art. 20 Abs. 1 StHG stets an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, während das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung liege (bestätigt in BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 5.2). Wie unter E. 4.2 ausgeführt, wendet das Verwaltungsgericht die Grundsätze, welche das Bundesgericht zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot entwickelt hat, auch auf interkommunale Steuerhoheitsstreitigkeiten an. Dies hat zur Folge, dass auch im interkommunalen

Verhältnis dem Ort der tatsächlichen Verwaltung gegenüber einem Briefkastendomizil der Vorrang zukommt.

#### **E. 4.6.2**

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich nach der Rechtsprechung dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat und die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1, auch zum Folgenden; BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017, E. 2.2). Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, E. 2.2). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (vgl. Richner et al., § 55 N. 14). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der bloss 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. Praxisgemäss ist ein Indiz für das Hauptsteuerdomizil der Ort, an welchem die Post effektiv bearbeitet wird und die Gesellschaft telefonisch erreichbar ist, wogegen der Ort, an welchem zwar die Postadresse und Telefonverbindung registriert sind, die Post und eingehende Telefonate jedoch regelmässig weitergeleitet werden, auf ein Briefkastendomizil hindeutet. Nicht entscheidend ist grundsätzlich der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1; BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, E. 2.2). Indessen kann der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung einer Gesellschaft durchaus eine Rolle spielen, wenn sich die Geschäftsführung bei einer Person konzentriert, die ihre Tätigkeiten an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_24/2021, E. 4.2; BGr, 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.2; Zweifel/Hunziker, Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 14). Selbst ein bestimmter örtlicher Schwerpunkt der Geschäftsführungshandlungen vermag in einem solchen Fall keinen Ort der wirklichen Leitung zu begründen. Der Wohnsitz der die Geschäftsleitung innehabenden Person sollte allerdings nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden (Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 64 mit Hinweisen).

#### **E. 4.6.3**

Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstands überzeugt ist (BGr, 12. Mai 2020, 2C\_926/2019, E. 2.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Steuerrecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGr, 10. März 2021, 2C\_596/2020, E. 2.3.1). Dabei gilt der statutarische Sitz in der Regel

aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen und kann somit in erster Linie der Sitzkanton die Steuerhoheit beanspruchen. Denn im Einklang mit dem Zivilrecht ist zu vermuten, dass die Statuten jenen Ort als Sitz bezeichnen, von welchem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Macht ein anderer Kanton geltend, es handle sich dabei um ein Briefkastendomizil, hat er die entsprechenden Umstände darzutun und zu beweisen. Erscheint in der Folge der von der Behörde angenommene Sitz im anderen Kanton aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und obliegt es der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Kommentar StHG, Art. 46 StHG N. 22–23a). Diese Überlegungen müssen auch im interkommunalen Verhältnis Geltung beanspruchen.

#### **E. 4.6.4**

Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

#### **E. 4.6.5**

Das Steuerrekursgericht erwog, der Pflichtigen stünde am statutarischen Sitz in der Wohnung von M in X ein Büro-/Sitzungsraum zur Verfügung, welcher die tatsächliche Verwaltung dort ermögliche. Hierzu könne auf das Protokoll vom 9. August 2022 des kantonalen Steueramts, Division Bücherrevision, bezüglich der Schwestergesellschaft I AG verwiesen werden. Zur Abklärung der kommunalen Steuerhoheit habe der amtliche Revisor einen Augenschein in X genommen und festgehalten, dass die Geschäftsleitung dort plausibel sei. Im ersten Stock der Liegenschaft stünden Büroräumlichkeiten mit Aktenschränken und einigen benutzten Ablageflächen zur Verfügung. Aus den von der Pflichtigen eingereichten Fotos sei ein grösserer Raum mit Arbeitsplatz und Sitzungstisch ersichtlich. Indessen habe der Pflichtigen auch in der Liegenschaft an der K-Strasse 02 in A eine Büroinfrastruktur zu Verfügung gestanden, da M dort eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübe und auch Angestellte beschäftige. Es stehe ihm somit frei, diese Büroinfrastruktur unbeschränkt auch für geschäftliche Aktivitäten der Pflichtigen zu nutzen, und da er alleiniger Geschäftsführer und einziger Angestellter der Pflichtigen sei, wäre diesfalls auch deren Aktivität dort zu verorten. Die Verfügbarkeit von geeigneten Büroräumen in beiden Liegenschaften lasse deshalb noch keinen Schluss auf den massgebenden Ort der tatsächlichen Verwaltung zu. Damit sei zu prüfen, wo die eigentliche Geschäftsleitungsfunktion ausgeübt worden sei. Hierzu sei festzuhalten, dass die Pflichtige an beiden Orten gegen aussen in Erscheinung getreten sei. Die Pflichtige müsse sich entgegenhalten lassen, dass sie auf der Firmenschildertafel an der K-Strasse 02 in A aufgeführt werde und am Briefkasten der Einzelfirma ebenfalls ein Schild der Pflichtigen angebracht sei. Die Adresse in A werde zudem in Projektunterlagen zu Bauprojekten aus

den Jahren 2012, 2017 und 2021 als Adresse der Pflichtigen angegeben und dementsprechend auch in Korrespondenz vom Bauamt A verwendet. Die Adresse in A finde sich auch in einem Schreiben der Gebäudeversicherung. Die Schwestergesellschaft I AG verwende ebenfalls die Adresse in A. Zugleich aber verwende die Pflichtige ebenfalls die Adresse in X in Geschäftsunterlagen und sei der Briefkasten dort angeschrieben gewesen. Demnach sei die Pflichtige an beiden Adressen erreichbar gewesen und habe geschäftliche Korrespondenz entgegengenommen. Somit stelle sich die Frage, wo die Pflichtige schwergewichtig tätig gewesen sei. Sie selbst bezeichne sich als Generalunternehmerin und übe folgende Tätigkeiten aus: Aufgleisen und Koordination von Bauprojekten, Sicherstellung der Finanzierung, Beauftragung von Drittparteien, wobei sie mit langjährigen Partnern zusammenarbeite, Abhalten von regelmässigen Besprechungen auf der Baustelle, Kontrolle der Rechnungen der Bauunternehmer/Handwerker, Überwachung der Baukosten sowie der Liquidität, Prüfung von Nachträgen, Abnahmen der Bauten zusammen mit der Bauleitung. Einziger Träger der Geschäftstätigkeit der Pflichtigen sei M. Demnach habe die Geschäftsleitungsfunktion der Pflichtigen dort stattgefunden, wo er sich jeweils aufgehalten habe. Die Tätigkeit als Generalunternehmerin erfordere bei laufenden Projekten ein beträchtliches persönliches Engagement und zeitlich eine ständige Verfügbarkeit. Die Pflichtige mache aber geltend, dass auch das Engagement von M in der Einzelfirma hoch gewesen sei und er deshalb während der üblichen Arbeitszeit in A tätig gewesen sei. Bei dieser Sachlage sei darauf zu schliessen, dass bei laufenden Projekten der Pflichtigen M tagsüber in den Büroräumen in A auch ständig mit Problemen in deren Tätigkeitsbereich konfrontiert gewesen sei und an Ort und Stelle grundsätzliche diesbezügliche Entscheide habe treffen müssen. Es sei lebensfremd anzunehmen, dass von der Pflichtigen als Generalunternehmerin beauftragte Architekten, Subunternehmer und Handwerker jeweils mit ihren bei Ausführung eines Projekts auftauchenden Fragestellungen mit der Kontaktierung bis zum Feierabend oder zum Wochenende von M zugewartet hätten, sei doch die Bauausführung oft termingebunden und habe einen zeitlich hohen Koordinationsbedarf. Vielmehr dürften auch die beauftragten Unternehmer auf eine Reaktion innerhalb ihrer eigenen Arbeitszeit angewiesen gewesen sein. In diesem Zusammenhang falle ins Gewicht, dass es sich jeweils um Grossprojekte gehandelt habe, welche von der Pflichtigen als Generalunternehmerin wohl kaum mit demselben Aufwand wie ein Nebenerwerb betreut werden könnten. Hinzu komme, dass die Tätigkeit der Einzelfirma mit derjenigen der Pflichtigen eng verknüpft gewesen sei, und zwar nicht nur im Rahmen der vertraglichen Ausgestaltung, indem die Pflichtige als Werkunternehmerin dem unter eigenem Namen als Liegenschaftenverkäufer auftretenden M zugearbeitet habe, sondern auch dadurch, dass die Mitarbeiter der Einzelfirma jeweils von der Pflichtigen mit der Ausführung von Arbeiten beauftragt worden seien und Rechnung gestellt hätten. Dem entspreche auch der Internetauftritt der Einzelfirma 2021, wonach das Unternehmen in Zusammenarbeit mit den von MMS geführten Generalunternehmen, der I AG und der Z AG, exklusive Liegenschaften und Eigentumswohnungen plane und realisiere. Insgesamt ergebe sich der Schluss, dass M hauptsächlich an der K-Strasse 02 in A tätig gewesen sei und in diesem Rahmen auch die wesentlichen geschäftsleitenden Entscheide für die Pflichtige getroffen habe. Daran ändere nichts, dass gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen M auch am Feierabend und am Wochenende für die Pflichtige in X tätig gewesen sei und sie sich dies von Geschäftspartnern habe bestätigen lassen. Vielmehr zeige der Umstand, dass M auch ausserhalb der üblichen Arbeitszeit für die Pflichtige in Anspruch genommen worden sei,

sein hohes zeitliches Engagement für diese als Generalunternehmerin, weshalb die geltend gemachte strikte zeitliche Trennung der beiden Tätigkeitsbereiche von M umso mehr als lebensfremd erscheinen würde. Die Arbeitstätigkeit von M für die Pflichtige sei aus den dargelegten Gründen weit überwiegend der üblichen Arbeitszeit an den Werktagen zuzuweisen, wo er sich in A aufgehalten habe. Zusammenfassend sei davon auszugehen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen in den Jahren 2019 und 2020 an der K-Strasse 02 in A befunden habe. Nicht massgebend für die Beurteilung der Gemeindesteuerhoheit sei, welche Schlüsse das kantonale Steueramt im Rahmen seines Revisionsprotokolls für die Frage der Einschätzungsgemeinde gezogen habe.

#### **E. 4.6.6**

Die Pflichtige widerspricht der Ansicht der Vorinstanz, wonach die eigentlichen Geschäftsleitungsfunktionen in A stattfänden. Die Angestellten der MMS würden lediglich administrative Verwaltungsaufgaben übernehmen, d. h. die Buchhaltung, das Erstellen der Steuererklärung und die Vermittlung bzw. der Verkauf der fertig erstellten Objekte (Mäklertätigkeit). Dabei handle es sich um bei der MMS eingekaufte Dienstleistungen, welche zu Drittkonditionen entschädigt würden. Die MMS sei jedoch nicht im GU-Geschäft tätig. Einzig M verfüge über das notwendige Wissen und die Kontakte als Generalunternehmer. Er sei insbesondere für die Initiierung der Bauprojekte (u. a. Baulandsuche), die Finanzierung und die finale Kontrolle zuständig. Für die detaillierte Umsetzung (Planung, Leitung, Überwachung) der Bauprojekte bestünden langjährige Partner (Architekten und Bauleiter sowie die finanzierende Bank). Mit den Detailfragen der Projektplanung und -umsetzung würden sich die beauftragten Partner befassen. Die geschäftlichen Besprechungen mit den Geschäftspartnern fänden in den Büroräumlichkeiten der Pflichtigen in X, in den Büroräumlichkeiten der Geschäftspartner und auf den Baustellen statt. Die aktuellen Projektunterlagen des GU-Geschäfts befänden sich seit jeher in den Büroräumlichkeiten in X. Die Bearbeitung, die Kontrolle der Projekte und des Baufortschritts sowie die Kontrolle der Rechnungen, der Baukosten und der Liquidität erfolge durch M insbesondere an den Wochenenden. Ebenso finde die Suche nach Bauland an den Wochenenden statt. Das GU werde in Eigenregie geführt; M sei auf keine zusätzlichen Mitarbeitenden angewiesen. Ferner liessen sich die Treuhandtätigkeit und die Tätigkeit für die Pflichtige problemlos sachlich und zeitlich trennen. Folgende Beweise sprächen gegen die Annahme einer rein formellen Natur des Sitzes in X: - Grosszügige Büroräumlichkeiten mit Aktenschränken; die geschäftsrelevanten Unterlagen befänden sich in X. - Bestätigung durch das kantonale Steueramt nach Augenschein, dass Geschäftsleitung dort plausibel sei. - Diverse Zeugenbestätigungen, welche die Geschäftstätigkeit, inkl. Sitzungen in X bestätigen. - Anschrift und Briefkasten in X, insbesondere Geschäftskorrespondenz sei in X zugestellt worden.

#### **E. 4.6.7**

Vorab ist auf die Geschäftstätigkeit der Pflichtigen im Zusammenspiel mit den anderen Gesellschaften von M und dessen Einzelunternehmen einzugehen. M erwirbt Bauland bzw. Grundstücke im Alleineigentum. Daraufhin realisiert die Pflichtige oder ihre Schwestergesellschaft I AG die Bauprojekte, wobei die Pflichtige als Generalunternehmerin bzw. Werkerstellerin fungiert. Dabei vergibt die Pflichtige Aufträge an externe Architekturbüros. Die MMS besorgt insbesondere die Vermittlung der fertig erstellten Liegenschaften. M tritt als Verkäufer auf. Die MMS schildert die Zusammenarbeit in ihrem früheren Internetauftritt wie folgt: "In Zusammenarbeit mit den von MMS geführten

Generalunternehmungen, der I AG und Z AG, plant und realisiert das Unternehmen ausserdem exklusive Liegenschaften und Eigentumswohnungen." Somit übernehmen die Gesellschaften von M und dieser selbst verschiedene Rollen bzw. jeweils einen Teil der verschiedenen Arbeitsschritte, welche ab Initiierung eines Bauvorhabens (inkl. Besichtigung) bis zum schlüsselfertigen Verkauf des Immobilienobjekts notwendig sind. Die Feststellung der Vorinstanz, wonach die Tätigkeit der Einzelfirma eng mit derjenigen der Pflichtigen verknüpft ist, trifft somit zu. Die Vorinstanz gewichtete diesen Umstand zu Recht als Indiz für die tatsächliche Verwaltung in A (vgl. dazu BGr, 11. November 2016, 2C\_483/2016 und 2C\_484/2016, E. 6.3; BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 5.3.2). Dies zumal die Pflichtige auch gegen aussen hin über die MMS in Erscheinung trat: So findet sich auf zahlreichen Dokumenten die Anschrift "K-Strasse 02, A", namentlich in der Korrespondenz mit dem Stadtgenieurbüro A, der Gebäudeversicherung und in zahlreichen Baubeschrieben sowie Baugesuchen. Auf einem Baugesuch an das Bausekretariat P vom 12. April 2016, in welchem die Pflichtige als Bauherrin auftrat, wurde nebst der Adresse in A auch die Telefonnummer der MMS und deren E-Mail "... " angegeben. Dass die MMS nur in der Endphase, d. h. bei der Vermittlung der von der Pflichtigen fertig erstellten Liegenschaften, eingesetzt wird, kann damit als widerlegt gelten. Ebenso die Aussage, der Briefkasten in A diene vornehmlich der Entgegennahme der für die Buchhaltung und Steuern relevanten Korrespondenz, welche für die Ausübung der Aufgaben der MMS als Treuhänderin notwendig seien. Die Infrastruktur der MMS in A wird vielmehr auch von der Pflichtigen mitgenutzt und dient als Dreh- und Angelpunkt für die von der Generalunternehmung angebotenen Dienstleistungen. Die geschäftsrelevanten Grundsatzentscheide werden indes durch M höchstpersönlich gefällt, was unbestritten ist. Sämtliche Fäden laufen bei ihm zusammen. Als Leiter der MMS, welche auch auf Immobiliengeschäfte spezialisiert ist, hält er sich unter der Woche gezwungenermassen in deren Büroräumlichkeiten in A auf. Das Verwaltungsgericht hielt bereits in einem Entscheid vom 3. Februar 2021 (SB.2020.00074, E. 3.4) fest, dass es bei personenbezogenen Gesellschaften nahe liege, dass die anfallenden operativen Geschäftsentscheide laufend dort getroffen würden, wo sich der Gesellschafter gerade aufhalte bzw. wo er seiner gesellschaftlichen Tätigkeit nachgehe. Es sei deshalb vor allem auf die Aktivitäten des Geschäftsführers abzustellen. Mitunter komme dem Kriterium, wo sich der Gesellschafter quantitativ schwerpunktmässig aufhält, eine erhebliche Bedeutung zu. Auf den vorliegenden Fall angewandt, ist es daher nicht glaubhaft, dass M die Führung des Geschäfts, enthaltend das Monitoring und die Entwicklung der Finanzen und des Risikos einzelner Transaktionen sowie der gesamten Geschäfte, die Liquiditätsplanung, die Erteilung von Instruktionen an die Banken, Architekten, Bauleiter etc., die Besorgung und Überprüfung der Rechnungsstellung, die Prüfung der Verkaufsverträge anhand der vorgegebenen Anforderungen etc., komplett auf die Bürorandzeiten und das Wochenende verschiebt. Vielmehr ist in der vorliegenden Konstellation die Leitung der Pflichtigen durch M von zuhause aus kaum denkbar. In X stehen der Pflichtigen zwar ebenfalls Büroräumlichkeiten zur Verfügung. Bis ins Jahr 2017 befanden sich Büro und Sitzungszimmer gemäss Angaben der Pflichtigen in einer Einzimmerwohnung im Untergeschoss des Wohnhauses von M und seiner Ehefrau Q. Über die damalige Infrastruktur in X bis ins Jahr 2017 lässt sich nur spekulieren, da die Pflichtige für die Zeit vor dem Umbau lediglich eine Fotografie der Aussenansicht der Liegenschaft einreichte. Heute sei das Büro Teil einer 3,5-Zimmer-Wohnung, welche sich im ersten Stockwerk der Liegenschaft von M und dessen Ehefrau befindet. Dort befinden sich gemäss Ausführungen

der Pflichtigen die aktuellen Projektunterlagen in Aktenschränken. Dazu reicht die Pflichtige eine Fotografie eines sich in der 3,5-Zimmer-Wohnung befindlichen braunen Schrankes mit verschiedenen – aus der Entfernung nicht leserlichen – Ordnerrücken ein; zudem finden sich in den Akten Fotografien eines weissen Schrankes mit unbekanntem Standort, welcher Ordner enthält, die zumindest teilweise der Pflichtigen zuordenbar sind (siehe Ordnerrücken der grünen und weissen Ordner). Selbst wenn in X Geschäftsunterlagen aufbewahrt würden, was anhand der eingereichten Fotografien nicht eindeutig erstellt ist, kommt diesem Umstand für die Belange der Geschäftsführung nur untergeordnete Bedeutung zu (vgl. VGr, 3. Februar 2021, SB.2020.00074, E. 3.4). Insgesamt erscheint es nach dem Gesagten als sehr wahrscheinlich, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen in A befunden hat (siehe E. 4.6.3).

#### **E. 4.6.8**

Es obliegt daher der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (siehe E. 4.6.3). Die Pflichtige macht u. a. geltend, das kantonale Steueramt habe nach Durchführung eines Augenscheins festgehalten, dass eine Geschäftsleitung in X plausibel sei. Auch die Einwendungen der Gemeinde X gegen den vorinstanzlichen Entscheid betreffen hauptsächlich die Nichtberücksichtigung des Berichts der Bücherrevision des kantonalen Steueramts vom 9. August 2022. Der erwähnte Bücherbericht betrifft indessen einzig die I AG, betreffend welche ein separates Steuerhoheitsverfahren läuft. Die Pflichtige und die I AG verfügen je über eine eigene Rechtspersönlichkeit und auch über ein anderes Aktionariat (M zu 50 % sowie R zu 50 %) und eine andere Zusammensetzung des Verwaltungsrats (M und R je mit Einzelunterschriftsberechtigung), weshalb für jede Gesellschaft gesondert zu prüfen ist, wo sich ihr Sitz befunden hat. Dem Bücherbericht betreffend I AG kommt für das vorliegende Verfahren auch keine Bedeutung zu, weil das kantonale Steueramt für den Entscheid, welcher Gemeinde die Steuerhoheit zukommt, nicht zuständig ist (siehe § 192 Abs. 1 StG): Denn selbst wenn eine Gemeinde vom kantonalen Steueramt als Einschätzungsgemeinde bezeichnet wird, so ist dies für den Entscheid über die Gemeindesteuerhoheit nicht präjudizierend (RB 1986 Nr. 45). Welche Schlüsse das kantonale Steueramt für die Frage der Einschätzungsgemeinde zog, ist daher vom Steuerrekursgericht zu Recht nicht als massgebend erachtet worden. Die Pflichtige bringt weiter vor, diverse Zeugen hätten die Geschäftstätigkeit, inkl. der Durchführung von Sitzungen, in X bestätigt. Dabei beruft sich die Pflichtige auf die im Rekursverfahren eingereichten Bestätigungen von Geschäftspartnern. Drei der Bestätigungen betreffen die I AG und sind hier nicht weiter von Interesse. Eine Bestätigung der S AG vom 29. März 2022 betrifft die Pflichtige: Der Architekt T bestätigt, dass die mit den Bauprojekten verbundenen Besprechungen ausschliesslich per Mail, Telefon oder an Randzeiten in den Räumlichkeiten der S AG stattfinden würden. In der Bauausführungsphase würden Besprechungen regelmässig auch auf der Baustelle abgehalten. Für die Käuferbetreuung und Käuferwünsche sei ausschliesslich der Architekt / die Bauleitung zuständig. Die Besprechungen mit Käufern fänden ausschliesslich im Architekturbüro der S AG statt. Aus dieser Bestätigung ergibt sich, dass die physischen Besprechungen, welche nicht auf der Baustelle stattfinden, in den Räumlichkeiten der S AG im Gebäude U stattfinden. Dass Besprechungen auch in X stattfinden würden, wird nicht ausgeführt. Weiter spreche gegen die Annahme einer rein formellen Natur des Sitzes in X, dass dort eine Postanschrift und ein Briefkasten bestünden, wo Geschäftskorrespondenz zugestellt werden könne. In A würde insbesondere nur Korrespondenz entgegengenommen, welche für die Buchhaltung und die Steuern notwendig sei. Der Grossteil der projektrelevanten Post (insbesondere

Pläne, Rechnungen etc.) werde in X entgegengenommen. Es trifft zu, dass die Pflichtige auch in X postalisch erreichbar ist. Aufgrund der in den Akten liegenden (zahlreichen) Korrespondenzen externer Stellen mit der Pflichtigen, in welchen jeweils die Postanschrift der MMS in A verwendet wird (siehe E. 4.6.7), hätte es an der Pflichtigen gelegen, sachdienliche Unterlagen einzureichen, welche einen regen Postverkehr in X belegen würden. Einen Nachweis, dass die Post effektiv in X bearbeitet würde, erbringt sie jedoch nicht. Nach dem Gesagten vermag die Pflichtige den Gegenbeweis für die tatsächliche Verwaltung in X nicht zu erbringen. Nach dem Gesagten ist der Hauptantrag der Pflichtigen, der statutarische Sitz in X sei als Steuerdomizil anzuerkennen, abzuweisen.

#### **E. 4.7**

In ihrem "Eventualantrag 1" stellt die Pflichtige das Begehren, für die Steuerperiode 2019 sei die primäre Steuerhoheit A zuzuweisen, X jedoch das Besteuerungsrecht für eine Betriebsstätte anzuerkennen. Zur Ermittlung der Steuerausscheidungsgrundlagen und Festlegung der Steuerausscheidung zu ihren Gunsten gemäss § 194 Abs. 1 StG sei die Sache an die Einschätzungsgemeinde bzw. die Stadt A zurückzuweisen. Streitgegenstand ist die im Rechtsmittelbegehren enthaltene Rechtsfolgebehauptung im Rahmen des Umfangs der angefochtenen Verfügung. Prozessthema kann nur sein, was auch Gegenstand der vorinstanzlichen Verfügung war beziehungsweise nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Auf Begehren, über welche die Vorinstanz weder entschieden hat noch hätte entscheiden sollen, ist nicht einzutreten (vgl. VGr, 19. August 2021, SB.2021.00029 und SB.2021.00030, E. 3.1; VGr, 2. Dezember 2019, SB.2019.00098, E. 1.1). Die Vorinstanz ging auf die Frage, ob in X allenfalls eine Betriebsstätte vorlag, nicht ein, weil die Gemeinde X keine gemäss § 193 StG erforderliche Anmeldung ihres Anspruchs auf Ausscheidung wegen einer Betriebsstätte auf ihrem Gebiet eingereicht habe. Damit prüfte das Steuerrekursgericht nicht, ob eine Betriebsstätte in X vorliegt, weshalb die Thematik vor Verwaltungsgericht nicht vom Streitgegenstand umfasst ist. Auch der Antrag, für die Steuerperiode 2020 sei das primäre Besteuerungsrecht der Gemeinde X zuzuweisen und die Sache zur Prüfung einer Betriebsstätte in A an die Einschätzungsgemeinde bzw. die Gemeinde X zurückzuweisen, weil M während der Covid-19-Epidemie aufgrund des Lockdowns und der Homeofficeempfehlung bzw. -pflicht grossmehrheitlich von X aus gearbeitet habe, sprengt den Streitgegenstand. Schliesslich hat das Verwaltungsgericht auch nicht direkt zu prüfen, ob in den Steuerperioden 2019 und 2020 eine Betriebsstätte in X vorlag, und ist die Sache nicht zur Neubeurteilung der Steuerausscheidungsfaktoren an die Einschätzungsgemeinde (A) zurückzuweisen ("Eventualantrag 2"). Weil die unter dem Titel "Eventualantrag 1" und "Eventualantrag 2" gestellten Begehren der Pflichtigen den Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens sprengen, ist darauf nicht einzutreten.

#### **E. 4.8**

Die Beschwerde der Gemeinde X betrifft ebenfalls die Steuerperioden 1.1.2019–31.12.2019 sowie 1.1.2020–31.12.2020. Sie verfolgt sinngemäss den Antrag, die Steuerhoheit sei auch für diese Steuerperioden ihr zuzuweisen. Dabei verweist sie hauptsächlich auf die Arbeitsabläufe in der Praxis der Gemeinden und des Kantons. Die geschilderten Arbeitsabläufe vermögen am Ergebnis, dass die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen in A stattfand, nichts zu ändern. Damit ist der Hauptantrag der Gemeinde X abzuweisen. Auf ihren Eventualantrag, es sei der Gemeinde X entgegen § 193 StG die Möglichkeit zu erteilen, beim Steueramt der Stadt A für die der Steuerhoheit abgesprochenen Perioden eine Anmeldung auf Ausscheidung einer Betriebsstätte in X zu stellen, ist – weil auch hier der

Streitgegenstand ausgedehnt würde – nicht einzutreten. Dies gilt unabhängig davon, dass die Stadt A diesbezüglich die Gutheissung des Steuerauscheidungsbegehrens der Gemeinde X verlangt hatte. Soweit die Gemeinde X sinngemäss beantragt, es sei ihr vor Vorinstanz zu Unrecht eine Parteientschädigung verweigert worden, ist die Beschwerde abzuweisen: Die Gemeinde X muss als vor Steuerrekursgericht mehrheitlich unterliegend erachtet werden (siehe dazu E. 6.4), weshalb ihr für das Rekursverfahren ohnehin keine Parteientschädigung zusteht.

#### **E. 4.9**

Bei dieser Sachlage ist auf die von der Stadt A eventualiter und subeventualiter gestellten Begehren nicht weiter einzugehen; gleiches gilt für die Befragung von N.

#### **E. 5**

Zusammengefasst ist die Beschwerde der Stadt A (SB.2023.00087) im Sinn der Erwägungen teilweise gutzuheissen und der vorinstanzliche Entscheid in Bezug auf die Steuerperioden vom 1.1.–31.12.2014 bis 1.1.–31.12.2018 aufzuheben; im Übrigen ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Damit wird festgestellt, dass die Pflichtige in den Steuerperioden vom 1.1.–31.12.2014 bis 1.1.–31.12.2020 kraft persönlicher Zugehörigkeit der Gemeindesteuerhoheit der Stadt A untersteht. Die Beschwerde der Pflichtigen (SB.2023.00088) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist. Ebenso wird die Beschwerde der Gemeinde X (SB.2023.00086) abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 6.1**

Gemäss § 151 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG werden die Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Demzufolge sind die Kosten des Verfahrens SB.2023.00086 der Gemeinde X aufzuerlegen. Die der Gemeinde X aufzuerlegenden Gerichtskosten sind indes gestützt auf § 4 Abs. 3 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) auf die Hälfte herabzusetzen, da die Beurteilung der lediglich rund drei Seiten umfassenden Begründung der Beschwerde bloss geringen Aufwand verursacht hat. Die Kosten des Verfahrens SB.2023.00088 sind der Z AG aufzuerlegen. Gemäss § 151 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG sind die Kosten bei teilweiser Gutheissung einer Beschwerde anteilmässig aufzuteilen. Vorliegend obsiegt die Stadt A im Umfang von 52 %. Es rechtfertigt sich daher, die Kosten des Verfahrens SB.2023.00087 zur Hälfte der Stadt A und der Gemeinde X und der Z AG je zu einem Viertel aufzuerlegen.

#### **E. 6.2**

Das Verwaltungsgericht legt die Gerichtsgebühr nach seinem Zeitaufwand, nach der Schwierigkeit des Falls und nach dem Streitwert oder dem tatsächlichen Streitinteresse fest (§ 150b in Verbindung mit Art. 153 Abs. 4 StG; § 2 GebV VGr). Bei Verfahren mit bestimmbarem Streitwert richtet sich die Gerichtsgebühr nach dem Streitwert und ist die Grundgebühr nach den Vorgaben von § 3 Abs. 1 GebV VGr festzulegen. Vorliegend ergeben sich für die verschiedenen Beschwerdeverfahren verschiedene Streitwerte: Hinsichtlich der von der Gemeinde X und der Pflichtigen erhobenen Beschwerden, welche einzig die Steuerperioden 1.1.–31.12.2019 und 1.1.–31.12.2020 beschlagen, ist unter konkreter Berechnung der für diese Steuerperioden hypothetisch geschuldeten Gemeindesteuern (Gemeindesteuerfuss X) von einem Streitwert von Fr. ... auszugehen. Demgegenüber ist in Bezug auf die von der Stadt A erhobene Beschwerde von einem Streitwert von Fr. ... auszugehen: Dies anhand der konkreten Berechnung der für die

Steuerperioden vom 1.1.–31.12.2011 bis 1.1.–31.12.2018 hypothetisch geschuldeten Gemeindesteuern (Gemeindesteuerfuss A).

### **E. 6.3**

Eine Parteientschädigung steht den Gemeinden X (für das Verfahren SB.2023.00086) und der Z AG (für das Verfahren SB.2023.00088) nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Aufgrund des unentschiedenen Ausgangs des Verfahrens SB.2023.00087 werden die Parteientschädigungen wettgeschlagen.

### **E. 6.4**

In Bezug auf das Rekursverfahren vor Steuerrekursgericht gilt die Stadt A als zu rund 60 % obsiegend, weshalb die dort entstandenen Gerichtskosten der Stadt A zu 2/5 und der Gemeinde X und der Z AG je zu 3/10 aufzuerlegen sind (§ 151 Abs. 1 StG). Nachdem die Pflichtige vor Vorinstanz als mehrheitlich unterliegend gilt, ist die ihr im Rekursverfahren zugesprochene Parteientschädigung aufzuheben (siehe VGr, 20. September 2018, SB.2018.00054, E. 4; Richner et al., § 152 N. 11). Der Gemeinde X, welche vor Vorinstanz mehrheitlich unterliegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen. Der Stadt A ist für das Rekursverfahren ebenfalls keine Parteientschädigung zuzusprechen, da sie in ihrem Wirkungskreis tätig geworden ist (vgl. Richner et al., § 152 N. 4; Kaspar Plüss in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.