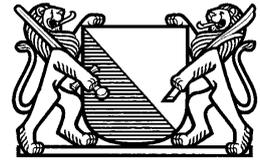


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 ST.2022.11

Entscheid

31. Januar 2023

Mitwirkend:

Abteilungsvizepräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuer-
richterin Tanja Petrik und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,
Steuergemeinden B, C und D,

Rekurrentin,

gegen

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

Rekursgegner,

betreffend

Steuerhoheit (1.1.2015 bis 31.12.2019)

hat sich ergeben:

A. Die im Jahr 20XX in D gegründete A AG (nachfolgend die Pflichtige) erbringt (Beratungs-)dienstleistungen im Rahmen der Planung und Erstellung von technischen Installationen. Seit April 2006 befindet sich ihr statutarischer Sitz im Kanton E, zunächst an der Domiziladresse ...strasse in E und ab Ende Oktober 2014 an der ...strasse in F. Seit Gründung zeichnen G und H als Mitglieder bzw. Präsidenten des Verwaltungsrats für die Geschicke der Gesellschaft verantwortlich. Ersterer schied im Januar 2021 aus dem Gremium aus. Seit mindestens 2015 kontrolliert der einzelzeichnungsberechtigte geschäftsführende Verwaltungsrat H als Inhaber von 95 der 100 ausgegebenen Aktien die Pflichtige als Mehrheitsaktionär. Unbestrittenermassen beschäftigte die Pflichtige zumindest bis Ende 2016 nur H und dessen Ehefrau, Frau I.

Am 3. Juli 2020 teilte der Steuerkommissär der Pflichtigen mit, dass er aufgrund von Recherchen davon ausgehe, dass die Pflichtige an der ...strasse in F keine Räumlichkeiten belege und dort keine Aktivitäten entfalte. Er gehe deshalb davon aus, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in den Steuerperioden ab 1. Januar 2015 am Wohnsitz von H im Kanton Zürich befinde. Gleichentags erliess der Steuerkommissär eine Verfügung und gab der Pflichtigen auf, die Jahresrechnungen für die Geschäftsjahre 2015 bis 2019 sowie den Mietvertrag für die Büroräumlichkeiten in F einzureichen. Weiter wollte der Steuerkommissär u.a. wissen, wo die Büroadministration erledigt werde (Vorbereitungsarbeiten, Korrespondenzen, Offerten, Rechnungen, Ablage der Belege, etc.), wo Kunden empfangen würden und welche Personen mit welchem Arbeitspensum in F für die Pflichtige arbeiteten. Die tatsächliche Präsenz von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern sollte mit Arbeitsverträgen, Stundenrapporten sowie Visitenkarten sämtlicher Angestellter belegt werden. Die Pflichtige beantwortete die Auflage am 26. August 2020. Sie gab u.a. einen Mietvertrag vom 22. Oktober 2014 mit der J Treuhand, ...strasse in F, zu den Akten über die Mitbenützung von Büroräumlichkeiten im ersten Stock an ebendieser Adresse zu einem Jahresmietzins von Fr. 1'200.-. Mit der K GmbH, als deren Gesellschafter und Geschäftsführer J, G und L auftreten, und welche ebenfalls an der ...strasse in F domiziliert ist, vereinbarte die Pflichtige am 28. August 2015, dass sie Büroräume fallweise und je nach Verfügbarkeit nach Voranmeldung halbtagesweise für Fr. 100.- mieten könne. Für das Sitzungszimmer betrug die entsprechende Gebühr pro Halbtage Fr. 150.-. Weiter stellte die K GmbH sich für weitere Dienstleistungen zur Verfügung. Allgemeine Büroarbeiten sollten nach Aufwand zu einem

Stundensatz von Fr. 75.- übernommen werden. Marketingarbeiten kosteten Fr. 120.-. Schliesslich enthielt die Auflageantwort verschiedene Fotografien (Innen- und Aussen- aufnahmen) und eine Planskizze zu den fraglichen Räumlichkeiten in F sowie Bilanzen und Erfolgsrechnungen für die Geschäftsjahre 2015 bis 2018. Die Pflichtige erklärte, sie erbringe ihre Dienstleistungen vorwiegend im Ausland (Europa und Übersee); am Ort der Zweigniederlassung in M, Deutschland, betreibe sie ein eigenes Prüflabor. Die Haupttätigkeit werde durch selbständige Fachleute ausgeübt, welche zu ihr in einem Mandatsverhältnis stünden. H sei zu 90 Prozent seiner Arbeitszeit im Ausland tätig und führe die Geschäfte der Pflichtigen vom jeweiligen Standort aus. Geschäftliche Sitzungen fänden in den Büros in F statt. Administration und Buchhaltung würden durch die K GmbH in F erledigt.

Am 11. Dezember 2020 erliess das kantonale Steueramt den Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit, und zwar vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2015 in der Gemeinde B, vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016 in der Gemeinde C und ab 1. Januar 2017 in der Stadt D. Die Steuerbehörde kam aufgrund der vorhandenen Akten und aufgrund der Behauptungen der Pflichtigen zum Schluss, dass deren Hauptsteuerdomizil sich nicht am statutarischen Sitz in F befand, sondern am jeweiligen Wohnsitz von H bzw. am Wohnsitz des anderen Verwaltungsrats, G, im Kanton Zürich. Die tatsächliche Verwaltung der Pflichtigen i.S.v. § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) durch H werde an dessen Wohnsitz wahrgenommen. Der statutarische Sitz in F erscheine als reines Briefkastendomizil, es fehle dort an geschlossenen Büroräumlichkeiten und an regelmässig anwesendem Personal.

B. Die Pflichtige erhob gegen den Entscheid am 13. Januar 2021 Einsprache mit dem Antrag, der Vorentscheid sei ersatzlos aufzuheben. Sie sei mit der ihr zur Verfügung stehenden Infrastruktur in F jedenfalls in der Lage, die am Gesellschaftssitz erforderlichen Handlungen und Sitzungen jederzeit abzuwickeln. Zudem habe sich die Zusammenarbeit mit weiteren Gesellschaften im Kanton E verdichtet, die sich wie die Pflichtige im Geschäftsbereich der Kanal- und Rohrsanierung engagierten. Schliesslich finde beinahe die gesamte operative Tätigkeit im Ausland statt. Das kantonale Steueramt wies das Rechtsmittel mit Entscheid vom 29. November 2021 ab.

C. Gegen den Einspracheentscheid erhob die Pflichtige am 6. Januar 2022 Rekurs. Sie verlangte, es sei festzustellen, dass ihr Hauptsteuerdomizil nicht im Kanton Zürich liege, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des kantonalen Steueramts. Sie führte aus, dass zu ihrem Kundenkreis Städte, Gemeinden, Betreiber von Netzwerken, Ingenieurbüros, Herstellerfirmen sowie ausführende Sanierungsunternehmen gehörten. Die Prüfung von Anlagen finde naturgemäss jeweils am Standort der Anlage und damit am Geschäftsdomizil der Kunden statt. Wichtige Entscheide würden auch in der Niederlassung in M getroffen. Als einzige Beilage reichte die Pflichtige mit Rekurs eine Tabelle ein, welche die umfangreiche geschäftliche Auslands-Reisetätigkeit ihres Geschäftsführers H in den Jahren 2014 bis 2019 aufzeigte. Im Jahr 2014 hielt er sich insgesamt 22 Mal jeweils für rund ein bis drei Tage am Stück im Ausland auf. Bereits 2015 stiegen die entsprechenden geschäftsbedingten (Kurz-) Aufenthalte auf 48 und im Jahr 2016 auf 58. 2016 reiste H 63 Mal ins Ausland. Im Jahr 2018 nahm die Reisetätigkeit gegenüber den Vorjahren wieder ab (26 Kurzaufenthalte) und im Jahr 2019 wieder zu (44 Aufenthalte). Die Reisetätigkeit betraf vorwiegend Europa und Amerika. Vielfach wurden die gleichen Städte innerhalb der sechs Jahre mehrmals (z.B. N, O, P) besucht, vereinzelt auch nur einmal (z.B. Q, R). Bei den Besuchen in den USA fehlt teilweise die Bezeichnung der besuchten Örtlichkeit.

Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 3. März 2022 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Mit Verfügung vom 15. März 2022 ordnete der Präsident des Steuerrekursgerichts einen zweiten Schriftenwechsel an.

Die Replik datiert vom 5. Mai 2022. Das kantonale Steueramt nahm dazu in der Duplik vom 25. Mai 2022 Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gemäss Dispositiv des Einspracheentscheids wurde vom kantonalen Steueramt die Steuerhoheit des Kantons Zürich zunächst ausdrücklich vom 1. Januar 2015 bis zum 31. Dezember 2016 beansprucht, und danach ab 1. Januar 2017, wobei offen

gelassen wurde, bis zu welchem Zeitpunkt sich die Rechtskraft des Entscheids denn erstrecken soll.

Diesbezüglich ist vorab festzuhalten, dass ein Entscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit im Einschätzungsverfahren erfolgt und – sofern diese Frage wie hier separat entschieden wird – als Teilentscheid qualifiziert (StRG, 18. November 2022, 1 ST.2022.104, und 26. September 2022, 2 ST.2022.108; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 3 N 106 StG). Der Einspracheentscheid kann grundsätzlich nur hinsichtlich der beurteilten und im Entscheid genannten Steuerperioden Wirkung und damit auch Rechtskraft entfalten. Soweit die Steuerhoheit ohne nähere Konkretisierung "ab" einer bestimmten Steuerperiode in Anspruch genommen wird, ist die Rechtskraftwirkung mithin eingeschränkt.

Die Auflage im Einschätzungsverfahren datiert vorliegend vom 3. Juli 2020. Das kantonale Steueramt hat darin im Titel ausdrücklich festgehalten, dass die Untersuchung alle Steuerperioden ab 2015 betreffe. In Ziffer 9 der Verfügung wurde die Pflichtige zudem aufgefordert, die Jahresrechnungen der Geschäftsjahre 2015 bis 2019 einzureichen. Der Streitgegenstand wurde damit in erkennbarer Weise auf den Zeitraum bis Ende 2019 beschränkt, denn die Steuerperiode 2020 war zum Zeitpunkt der Untersuchung noch gar nicht zu Ende. Dies bedeutet im vorliegenden Fall, dass eine Beurteilung der Steuerperioden ab 2020 vorbehalten bleibt und für diese unabhängig vom Ausgang dieses Verfahrens von der Vorinstanz ein neuer Vorentscheid getroffen oder von der Rekurrentin verlangt werden kann. Insbesondere hat keine umfassende Untersuchung zur Steuerperiode 1.1. - 31.12.2020 stattgefunden. Der Betreff im Rubrum des vorliegenden Rekursentscheids ist entsprechend anzupassen (Steuerhoheit [1.1.2015 bis 31.12.2019]).

2. Aus dem Umstand, dass der Kanton Zürich zunächst nur die Steuerhoheit in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern (und nicht für die direkte Bundessteuer) beansprucht hat, lässt sich nichts zugunsten der Pflichtigen ableiten. Die Entscheidung betreffend Zuständigkeit zur Veranlagung der direkten Bundessteuer ist von einem Kanton keineswegs vor bzw. mit der Entscheidung betreffend Hauptsteuerdomizil bei den Staats- und Gemeindesteuern zu treffen (StRG, 13. September 2022, 2 ST.2021.14, und 16. April 2021, 1 ST.2020.191). Im Gegenteil: solange nicht ein Kanton die Steuerhoheit aufgrund des Vorbringens der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person auf

seinem Hoheitsgebiet (bei formellem Sitz in einem anderen Kanton) für sich beansprucht, kann es noch gar nicht zum Streit betreffend Kompetenz zur Veranlagung der direkten Bundessteuer kommen. Es ist häufig so, dass sich die Kantone betreffend Veranlagung der direkten Bundessteuer erst nach abgeschlossenem kantonalem Verfahren einigen. In Bezug auf die vorliegende Streitsache bedeutet dies, dass der Kanton Zürich die Kompetenz zur Veranlagung der direkten Bundessteuer erst überhaupt für sich in Anspruch nehmen wird, wenn (aus seiner Sicht) feststeht, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen im Kanton Zürich liegt, was er im vorliegenden Verfahren gerade geklärt haben will. Mithin ist das Vorgehen des kantonalen Steueramts nicht zu beanstanden.

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

b) aa) Als Sitz der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gilt nach Zivilrecht der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 776 Ziff. 1 OR i.V.m. Art. 56 ZGB). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine formelle Bedeutung hat, wenn er gleichsam künstlich geschaffen wurde und ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am Sitz erfolgende Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird. In solchen Fällen (bei einem sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (vgl. anstelle vieler BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1).

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts am Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat (BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016, E. 3; BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E. 2.2 = StE B 11.1 Nr. 24, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Oesterhelt/Schreiber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 50 N 18 DBG).

Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Mindestens im Resultat gilt noch immer der in BGE 45 I 190 E. 4 aufgestellte Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person, ähnlich wie bei natürlichen Personen, am tatsächlichen Mittelpunkt ihres Eigenlebens liegt (BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.6 = StE 2019 B 71.31 Nr. 4).

Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Der Ort der administrativen Verwaltung bzw. der bloss untergeordneten Geschäftstätigkeit vermag keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung zu begründen. So sind insbesondere Schreib- und Buchhaltungsarbeiten nicht geeignet, eine unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung auszulösen (Oesterhelt/Schreiber, Art. 50 N 20 DBG). Entscheidend ist jener Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen. Abzustellen ist somit auf den Ort der Führung der laufenden Geschäfte im Sinn der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung (BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.2).

Ausgeschlossen ist, dass die Tätigkeit von im Auftrag handelnden Personen der auftraggebenden Gesellschaft zuzuordnen ist, denn es fehlt dabei von vornherein am notwendigen Unterordnungsverhältnis. In konstanter Rechtsprechung hält das Bundesgericht in etwas abgeschwächter Form richtigerweise dafür, dass eine Ausübung der tatsächlichen Verwaltung im Auftragsverhältnis "kaum denkbar" sei (BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1; ebenso VGr, 19. April 2017, SB.2017.00005, E. 2.1).

bb) Bei kleineren Firmen, insbesondere bei klassischen Einmann-Aktiengesellschaften, ist es oft ein und dieselbe Person, die operativ tätig ist und daneben auch sämtliche der Geschäftsleitung zuzuordnenden Entscheide trifft. Die Entscheidungsprozesse lassen sich in solchen Konstellationen von Aussen nicht erschliessen, denn die Gedankengänge der in Frage stehenden Person spielen sich im Verborgenen ab. Kein anderer Mensch kann sie wissen, weshalb sie einem Beweisverfahren nicht zugänglich sind. Eine Annäherung an den wahren Sachverhalt ist nur über äusserlich wahrnehmbare Indizien möglich. Bei einer Einmann-Aktiengesellschaft ist sodann analog zum Insich-Geschäft (vgl. StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306) darauf abzustellen, wie sich der Betrieb einer hypothetischen, in guten Treuen handelnden (grösseren) Drittfirma

darstellen würde. Nur so lassen sich die vom Inhaber der Einmann-AG gefällten geschäftsleitenden und operativen Entscheidungen überhaupt entflechten.

Eine allein durch den (mathematischen) schwerpunktmässigen physischen sporadischen Aufenthalt eines ständig reisenden Geschäftsführers an bestimmten (geographischen) Orten veranlasste Aussage über die tatsächliche Verwaltung einer Aktiengesellschaft oder GmbH greift zu kurz: Als der Gesetzgeber 1951 den Begriff der "tatsächlichen Verwaltung" bzw. den Ort, an welchem "die Verwaltung geführt wird" (vgl. § 4 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juli 1952) formulierte, stand der rasante technologische Fortschritt in der Kommunikation (von hand- bzw. schreibmaschinengeschriebenen Briefen, Telegraphie und Festnetztelefonie hin zu Mobiltelefonie bzw. mobiler Datenübertragung), der Computertechnologie (von persönlichen Sekretären und Sekretärinnen am Telefon und hinter Schreibmaschinen hin zu Laptops und Smartphones) sowie der Transportmöglichkeiten (Entwicklung hin zu einer wohlfeilen, fast grenzenlosen Mobilität zu Land, Luft und Wasser) nicht im Raum. So schwingt im Begriff der "tatsächlichen Verwaltung" nach der damaligen Konzeption des Gesetzgebers aufgrund der noch schwerfälligen bzw. noch nicht existenten modernen (Digital-)Technik immer auch mit, dass eine – wenn auch minimale – träge, einigermaßen schwierig zu verschiebende Infrastruktur vorhanden sein musste. Es war damals nicht denkbar, dass diese (minimale) Infrastruktur (Aktenschränke, Sekretär bzw. Sekretärin, Schreibmaschine, Telefonanschluss über Kupferkabel) ohne Weiteres eingepackt und weltweit (!) innert Stunden an einem beliebigen anderen Ort in Betrieb genommen werden könnte. Eine Sekretärin/ein Sekretär hatte einen Arbeitsvertrag, einen Arbeitsweg und ein Zuhause (evtl. mit Familie, etc.). Der Aktenschrank hatte ein gewisses Gewicht und war auf Reisen kaum mitführbar. Die Änderung von Adressen und Telefonanschlüssen setzte eine gewisse Planung voraus und war nicht – wie heute etwa ein Mobiltelefonanschluss oder eine E-mail-Adresse – völlig unabhängig vom physischen Aufenthaltsort des Geschäftsführers wählbar. Diese Infrastruktur musste aufgrund der physischen Beschaffenheit in aller Regel auch in einer auf eine gewisse Langfristigkeit (meist über Jahre) ausgelegten Räumlichkeit untergebracht sein. Kurze Hotelaufenthalte in wechselnden Hotelzimmern oder das sporadische Aufsuchen der immer gleichen Ecke eines Restaurants oder Cafés ("Büro im Starbucks") waren aufgrund der beschränkten technischen Möglichkeiten als Ort der "tatsächlichen Verwaltung" schlicht nicht denkbar. Über die Selbstverständlichkeit, dass ein Ort, wo die Verwaltung geführt wird, nach Möglichkeit mit den Merkmalen "Verlässlichkeit", "Langfristigkeit" und "Erkennbarkeit" ausgestattet sein würde, brauchte sich der

Gesetzgeber in den Jahren nach dem 2. Weltkrieg somit noch keine Gedanken zu machen. Eine genauere Beschreibung bzw. Definition erübrigte sich. Bei der Ermittlung des Orts der tatsächlichen Verwaltung ist deshalb darauf abzustellen, inwiefern sich die massgeblichen Aktivitäten in festen, durch Dritte erkennbaren Räumlichkeiten abspielen (in StRG, 15. Dezember 2020, 2 DB.2019.96/2 ST.2019.124 noch offen gelassen). Wechselnde Hotelzimmer oder Aufenthalte in Speiselokalen bzw. fallweise zugemieteten Büroräumlichkeiten erfüllen die genannten Anforderungen mangels Erkennbarkeit grundsätzlich nicht. Ebenso verbietet sich in der Regel die Annahme, ein Geschäftsführer bzw. eine Geschäftsführerin einer Einmann-AG fälle die zentralen, die Geschäftsleitung betreffenden Entscheide, während Kundenbesuchen, denn die Arbeit für den Kunden betrifft überwiegend die operative Sphäre.

Die eben genannten Grundsätze drängen sich nicht zuletzt auch mit Blick auf die Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs auf. Der fliegende Händler bzw. der vornehmlich bei Kunden, in Hotelzimmern, Restaurants, Cafés oder in Flugzeugen anzutreffende Firmeninhaber wird sich gegenüber den ausländischen Behörden in aller Regel nicht (unaufgefordert und jährlich wechselnd) dazu bekennen, im jeweils schwerpunktmässig besuchten Gebiet einen Firmensitz begründet zu haben.

Wird die Geschäftsführungstätigkeit an verschiedenen Orten "mobil" wahrgenommen, während die Gesellschaft zur operativen Tätigkeit nicht über massgebliche feste Geschäftseinrichtungen und kein weiteres Personal verfügt, ist die tatsächliche Verwaltung der Firma nach dem Gesagten mit grosser Wahrscheinlichkeit und mangels anderer geografisch schwerpunktmässiger fester, langfristiger Anknüpfungspunkte am Wohnsitz des Geschäftsführers, anzusiedeln (VGr, 16. März 2016, SB.2015.00144; StRG, 20. Mai 2022, 1 ST.2021.171; E. 4.4, StRG, 13. September 2022, 2 ST.2021.14; Oesterhelt/Schreiber, Art. 50 N 21 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 55 StG; Heiling/Maute, StR 2008, 757, je mit Hinweisen). Dies ist gemäss Rechtsprechung mit Abstand der wichtigste und wahrscheinlichste Ort, an dem die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen. Die Rechtsprechung hat in einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Fällen, mit namentlich im IT-Sektor tätigen Gesellschaften, die hauptsächlich projektbasiert direkt beim Endkunden vor Ort tätig sind, gleich entschieden (vgl. z.B. BGr, 11. November 2016, 2C_483/2016; StRG, 15. Dezember 2020, 2 DB.2019.96/2 ST.2019.124; STRG, 17. Juni 2020, 2 ST.2019.71, bestätigt mit VGr, 3. Februar 2021, SB.2020.00074; STRG, 29. Juli 2019, ST.2019.27 bestätigt mit VGr, 29. April 2020, SB.2019.00083).

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

bb) Eine Besonderheit ergibt sich, wenn die steuerpflichtige Firma, die innerhalb der Schweiz einen statutarischen Sitz begründet hat, gegenüber einer Steuerbehörde behauptet, ihr Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich (trotzdem) im Ausland. Weil sich die Firma offiziell der schweizerischen Steuerhoheit unterworfen hat, ist sie nach der Rechtsprechung auf ihre den Registerbehörden gegenüber abgegebene Willensäußerung zu behaften. Wenn eine Aktiengesellschaft ihren statutarischen Sitz in der Schweiz hat, ist sie m.a.W. nicht berechtigt, sich der Steuerbehörde gegenüber als ausländische Gesellschaft auszugeben. Sie muss sich vielmehr, auch wenn die Verwaltung vorwiegend im Ausland besorgt wird, gefallen lassen, dass sie infolge des selbst gewählten schweizerischen Sitzes von schweizerischen Steuerbehörden als schweizerische Gesellschaft angesehen wird und dass dementsprechend ihr primärer Steuerwohnsitz in der Schweiz angenommen wird, entweder am Sitz oder, wenn dieser bloss formelle Bedeutung hat und mit einem schweizerischen Ort der Verwaltung in Konkurrenz tritt, am letztgenannten Ort. Diese Regel gilt ausdrücklich auch dann, wenn die Aktivitäten am Ort der schweizerischen Verwaltung im Vergleich zu denjenigen am behaupteten ausländischen Ort der Verwaltung nur von vergleichsweise untergeordneter Bedeutung sind. Ebenso ist es ausgeschlossen, dass sich im Hoheitsverfahren vor Bundesgericht ein Kanton, der sich auf den statutarischen Sitz einer Firma auf seinem Gebiet beruft, gegenüber einem anderen Kanton geltend macht, der wahre Ort der Geschäftsleitung befinde sich im Ausland (BGr, 21. Oktober 1964 A. S.A., E. 3 am Schluss = ASA 34 S. 314), und dass als Konsequenz davon die unbeschränkte Steuerpflicht aus diesem Grund immer auf den Kanton des frei wählbaren statutarischen Sitzes innerhalb der Schweiz zurückfalle.

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

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

e) Beweispflichtig für den Ort der tatsächlichen Verwaltung im eigenen Kanton ist derjenige Kanton, welcher dies geltend macht. Er hat die Umstände darzutun und zu beweisen, aus welchen sich ergibt, dass der ausserkantonale Sitz einer juristischen Person nur formeller Art ist und die tatsächliche Verwaltung im betreffenden Kanton besorgt wird (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 8 N 20). Die Beweisführungslast liegt insofern beim entsprechenden Kanton.

Erscheint aber der durch diesen Kanton geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen juristischen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen (BGr, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 2.3). Die Behörde ist bei der Wahrheitsfindung auf die tatkräftige Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen, welche die eigenen Lebensverhältnisse durch ihre Nähe zum Sachverhalt am besten kennen. Eine mangelhafte Mitwirkung der Steuerpflichtigen ist im Steuerhoheitsverfahren deshalb ohne Weiteres im Rahmen der Beweismwürdigung zu deren Ungunsten zu berücksichtigen (vgl. BGr, 28. Dezember 2021, 2C_55/2021, E. 4.1.2; BGr, 8. Juni 2021, 2C_212/2021, mit Hinweisen). Die Verweigerung der Mitwirkung durch einen Steuerpflichtigen bzw. eine Steuerpflichtige im (inländischen) Hoheitsverfahren bewirkt im Extremfall, dass der Behörde lediglich die aufgrund der Amtshilfe einzufordernden, wenig aussagekräftigen Bilanzen und Erfolgsrechnungen bzw. die persönlichen Steuerakten der Firmeninhaber als Entscheidungsgrundlage vorliegen, wobei die privaten Steuerakten dem Steuergeheimnis unterliegen und deshalb nur unter Verletzung des rechtlichen Gehörs der Firma verwendet

werden können. Richtigerweise ist nach Treu und Glauben zu erwarten, dass Steuerpflichtige alle Fakten, die zu ihren Gunsten sprechen, von sich aus bekannt zu geben bereit sind. Klaffende LÖcher im Sachverhalt und vage Umschreibungen müssen sich deshalb mit Blick auf die gesetzlich vorgegebene Mitwirkungspflicht zu deren Ungunsten auswirken (vgl. StRG, 13. September 2022, 2 ST.2021.14).

4. a) Aufgrund der einzigen beiden durch die Pflichtige eingereichten Verträge betreffend die Räumlichkeiten an der ...strasse in F steht fest, dass sich die Pflichtige dort gerade keinen abgetrennten und abschliessbaren Raum zur alleinigen Benützung zur Verfügung hält. Im 1. Obergeschoss hat sie lediglich das Recht, einen Büroraum mitzubedenutzen. Dem Nutzungs- und Dienstleistungsvertrag vom 28. August 2015 lässt sich dem Wortlaut entnehmen, dass es sich bei der vereinbarten Gebühr von jährlich Fr. 1'200.- nicht um eine Miete im Sinn des Obligationenrechts, sondern vielmehr um eine Domizilgebühr handelt. Eine allfällige effektive Nutzung der Büroräume musste die Pflichtige nämlich stundenweise separat entschädigen. Zudem war sie gehalten, die Räume je nach Bedarf im Voraus zu reservieren. Unbestritten ist weiter, dass die Pflichtige im Kanton E kein Personal beschäftigte. Buchhaltung und allfällige Büroarbeiten wurden im Auftragsverhältnis durch Dritte erledigt und können nach der zitierten Rechtsprechung mangels Unterordnungsverhältnis nicht der Pflichtigen zugerechnet werden. Schliesslich steht aufgrund der Ausführungen der Pflichtigen fest, dass die umfangreiche Reisetätigkeit des beherrschenden Aktionärs und Geschäftsführers H fast ausschliesslich Kundenbesuche in aller Welt und nicht in der Schweiz betraf, und aufgrund des provisorischen Charakters der meist nur wenige Tage dauernden Aufenthalte in Hotels oder bei Kunden von vornherein keinen Mittelpunkt der tatsächlichen Verwaltung i.S.v. § 55 StG bilden kann. Unbestritten blieb, dass die Pflichtige neben H und dessen Ehefrau kein weiteres Personal beschäftigt, und dass der Pflichtige nach jeder seiner zahlreichen Reisen wieder an seinen jeweiligen Wohnsitz im Kanton Zürich zurückkehrte. Dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Pflichtigen sich an seinem Wohnort im Kanton Zürich befindet, erscheint nach alledem als sehr wahrscheinlich, wobei entgegen der Behauptung der Pflichtigen aufgrund der Regelmässigkeit, mit welcher H in den Kanton Zürich nach Hause zurückkehrte, nicht von einer eben geringen Präsenz am Wohnort auszugehen ist. Steht ein Briefkastendomizil dem Wohnort des einzigen bzw. des beherrschenden Geschäftsführers entgegen, so ist es als wahrscheinlich anzusehen, dass sich die massgeblichen Handlungen im Rahmen der Geschäftsleitung an letzterem Ort abspielen.

b) aa) Es lag somit an der Pflichtigen im Lauf des vorinstanzlichen Verfahrens bzw. spätestens mit Rekurs umfassend zu substantizieren und zu beweisen, dass es sich anders verhalte. Von einer substantiierten Sachdarstellung kann allerdings keine Rede sein. Eine detaillierte Darlegung, wo der geschäftsführende Verwaltungsrat H die für die Geschäftsführung notwendigen Entscheidungen traf, blieb aus. Unerklärt blieb auch, inwiefern die fünf angeblich in Cham vorhandenen Arbeitsplätze überhaupt tatsächlich benützt wurden. Trotz ausdrücklicher Aufforderung hat die Pflichtige bis heute keine detaillierte Beschreibung betreffend die Büronutzung abgegeben, geschweige denn Beweismittel genannt. Dass die Schreibtische der Pflichtigen ständig zur Verfügung standen, ergibt sich aus den eingereichten Verträgen jedenfalls nicht. Von wem das Büro ständig besetzt gewesen sein soll, wird nicht ausgeführt.

Ebenso wenig hat die Pflichtige Tag für Tag ausgeführt und nachgewiesen, wann genau die behaupteten Sitzungen am statutarischen Sitz in F stattgefunden haben sollen. Die Pflichtige hat es weiter versäumt genau aufzuzählen, wo der in den Jahresrechnungen bezifferte, über die Jahre gestiegene Mietaufwand anfiel. Dass die Pflichtige nicht einmal weitere, aufgrund der namhaften verbuchten Mietaufwände zweifellos vorhandene Verträge einreichte, ist als Hinweis darauf zu werten, dass diese ihren Standpunkt nicht zu stützen vermögen, und der Aufwand eben nicht F betraf. Ebenso wenig äusserte sich die Pflichtige zur konkreten Zusammensetzung des Personalaufwands in den streitbetroffenen Steuerperioden 2015 bis 2019. Auch hierzu blieben die entsprechenden Beweismittel aus (Arbeitsverträge, Stellenbeschreibungen, Arbeitsrapporte), obwohl die Pflichtige mit Verfügung vom 3. Juli 2020 unmissverständlich aufgefordert wurde, solche einzureichen bzw. zunächst eine entsprechend detailgenaue Beschreibung ins Recht zu legen. Dass die Umsätze mehrheitlich im Ausland und vor Ort bei den Kunden erzielt werden, ist unbestritten. Nach der oben erläuterten Rechtsprechung erfüllen ständig wechselnde Aufenthalte bei verschiedenen Kunden in aller Welt bei typisch "mobilen" Tätigkeiten des beherrschenden Alleinaktionärs und Geschäftsführers die Anforderungen an einen Geschäftssitz gerade nicht, weil es an von aussen erkennbaren, langfristig zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten fehlt. In der Bilanz der Pflichtigen ist an Immobilien jedenfalls nur Bauland aufgeführt.

Die Pflichtige ist ihren Mitwirkungspflichten insgesamt nur äusserst selektiv nachgekommen, was sich zu ihren Ungunsten auswirkt. Nach dem Gesagten sprechen jedenfalls keine Gründe dafür, nicht den jeweiligen Wohnsitz von H und seiner Mitarbeiterin bzw. Ehefrau im Kanton Zürich als Mittelpunkt der tatsächlichen Verwaltung der

Pflichtigen anzunehmen. Der vorinstanzliche Entscheid erweist sich damit als richtig und ist zu bestätigen.

bb) Die Rede war weiter von einem Labor, einem "technischen Dienst" bzw. einer Zweigniederlassung in M, Deutschland. Tatsächlich findet sich im Handelsregister B des Amtsgerichts S (D) für die Pflichtige ein Eintrag, welcher eine entsprechende Zweigniederlassung festhält.

Wie gesehen ist es der Pflichtigen, weil es sich bei ihr um eine schweizerische Gesellschaft handelt, die sich bewusst kraft statutarischen Sitzes der hiesigen (schweizerischen) Steuerhoheit unterworfen hat, von vornherein verwehrt, sich auf einen ausländischen Ort der tatsächlichen Leitung zu berufen (vgl. oben E. 3/c/bb; RB ORK 1950 Nr. 4 = ORK, 8. September 1950, R. 47/1950). Vorliegend muss dies umso mehr gelten, hat die Pflichtige gegenüber den deutschen Registerbehörden als offiziellen Sitz der Gesellschaft nicht etwa M (D) sondern D (Schweiz) angegeben.

Die zahlreichen Reisen haben H in den fraglichen fünf Jahren nach ganz eigener Aussage schliesslich kein einziges Mal an besagten Ort geführt, sodass er dort auch nicht regelmässig Entscheidungen treffen oder Personal führen konnte. Ob und in welchem Umfang dort überhaupt (technisches) Personal beschäftigt wird, bleibt im Dunkeln. Unbestrittenermassen werden in M nur das operative Geschäft der Pflichtigen betreffende Tätigkeiten (Laborarbeiten) ausgeführt. Unbekannt ist auch, ob das Labor ausschliesslich der Pflichtigen zur Verfügung steht oder ob sich dort weitere Firmen eingemietet haben.

5. Dies führt zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1958).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf

Fr. 3'000.-- ; die übrigen Kosten betragen:

Fr. 145.-- Zustellkosten

Fr.	3'145.--	Total der Kosten.
-----	----------	-------------------

[...]

Eine Minderheit des Gerichts gibt folgenden abweichenden Antrag zu Protokoll:

1. *Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 29. November 2021 betreffend Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.*

2. *Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf*

Fr. 3'000.-- ; die übrigen Kosten betragen:

Fr. 145.-- Zustellkosten

Fr. 3'145.-- Total der Kosten.

[...]

Dies mit folgender Begründung:

1. a) Gemäss § 55 StG sind juristische Personen kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Zürich befindet. Formal handelt es sich mithin um alternative Anknüpfungen, indem die beiden Tatbestandsvarianten *prima vista* gleichwertig sind (Peter Locher, Zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis, StR 2020, S. 270 ff.). Das schweizerische Steuerrecht anerkennt (im internationalen Kontext) grundsätzlich den statutarisch festgelegten, zivilrechtlichen Sitz, und zwar auch dann, wenn sich sowohl der Ort der tatsächlichen Leitung als auch sämtliche Geschäftsaktivitäten der juristischen Person im Ausland befinden und der statutarische Sitz in der Schweiz rein formeller Natur ist (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 4 Abs. 1 N 71 OECD-MA). Wenn eine Aktiengesellschaft ihren statutarischen Sitz in der Schweiz hat, so ist sie allerdings nicht berechtigt, sich der Steuerbehörde gegenüber als ausländische Gesellschaft auszugeben. Sie muss sich vielmehr, auch wenn die Verwaltung vorwiegend im Ausland besorgt wird, gefallen lassen, dass sie infolge des selbst gewählten schweizerischen Sitzes von schweizerischen Steuerbehörden als schweizerische Gesellschaft angesehen wird und dass dementsprechend ihr primärer Steuerwohnsitz in der Schweiz angenommen wird, entweder am Sitz, oder wenn dieser bloss formelle Bedeutung hat und mit einem schweizerischen Ort der Verwaltung in Konkurrenz tritt, am letztgenannten Ort (RB 1950 Nr. 4). Ein bloss formeller zivilrechtlicher Sitz ist nur dann unbeachtlich und muss der steuerlichen Anknüpfung an den Ort der wirklichen Leitung weichen, wenn die wirkliche Leitung der Gesellschaft in einem anderen Kanton besorgt wird. Findet die wirkliche Leitung hingegen ausschliesslich im Ausland statt, das heisst, befindet sich in der Schweiz nur das Briefkastendomizil der Gesellschaft, so wird dieser zivilrechtliche Sitz als genügende Besteuerungsgrundlage anerkannt. Im internationalen Kontext ist dadurch die Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs am statutarischen Sitz der Gesellschaft hinreichend sichergestellt, selbst wenn diese ihre Auslandstätigkeit weitgehend dezentral organisiert hat. Am Gesagten ändert selbst eine gewisse Tätigkeit in einem anderen Kanton nichts, solange auch diese nicht als wirkliche Leitung der Gesellschaft gewertet werden kann. Umgekehrt genügt es jedoch, wenn in einem andern Kanton ein wesentlicher Teil der wirklichen Leitung besorgt wird, auch wenn gewisse Entscheidungen im Ausland getroffen werden (Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Diss, 1993, S. 50 f., mit Hinweisen). Spielt sich die normalerweise am Sitz

abspielende Geschäftsführung an mehreren Orten ab, so ist auf jenen Ort abzustellen, wo diese Funktionen schwergewichtig wahrgenommen werden, dort wo sich die oberste Führung der laufenden Geschäfte abspielt (Mäusli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 4 Abs. 3 N 185 DBG; BGr, 7. September 2018, 2C_848/2017, E. 3.2; BGr, 16. Mai 2013, 2C_1086/2012, E. 2.2 = StE 2013 B 11.1 Nr. 24, auch zum Folgenden). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Wieso dies nicht auch für eine Einmann-AG gelten soll, sondern in solchen Fällen anstatt dessen auf eine "hypothetische Drittfirma" abgestellt werden sollte (vgl. E. 3b/bb des Entscheids), ist nicht ersichtlich.

b) Grundsätzlich nicht entscheidend bzw. massgebend ist nach dem Gesagten damit im Regelfall der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre, es sei denn, die Geschäftsführung konzentrierte sich bei einer Person, die ihre Tätigkeit an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt. Der Wohnsitz der die Gesellschaftsleitung innehabenden Person sollte nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden (Mäusli, S. 64, mit Hinweisen).

c) Wie auch schon vom Steuerrekursgericht gelegentlich festgehalten (StG, 31. Oktober 2014, 1 ST.2014.42/ST.2014.43, E. 2d, bestätigt mit VGr, 15. Juli 2015, SB.2014.00143; StG, 26. Oktober 2011, 1 ST.2011.226, E. 1b/cc; vgl. auch VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00034, in welchem das VGr im Gegensatz zum StRG [1 ST.2017.17] zwar einen Auslandschwerpunkt, jedoch gleichzeitig eine Betriebsstätte in D annahm; im vorliegenden Fall ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit gemäss Ursprungsentscheid vom 11. Dezember 2022 nicht Thema), kann der schwerpunktmässige Ort der Geschäftsführung auch bei statutarisch in der Schweiz ansässigen Gesellschaften effektiv im Ausland liegen. Bis vor einigen Jahren gab es für solche Gesellschaften unter gewissen Umständen gar spezielle Besteuerungsnormen (vgl. § 74 aStG). Diesfalls steht dem nur formellen schweizerischen (statutarischen) Sitz kein Ort der wirklichen Leitung in einem anderen Kanton gegenüber. Steuerhoheitlich ist dann nur formelle statutarische Sitz in der Schweiz ist massgebend, auch wenn in einem anderen Kanton gewisse untergeordnete Tätigkeiten vorgenommen werden (Heilinger/Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, StR 2008, 747, mit Hinweisen; tendenziell a.M. ASA 34, 314, der

gemäss Mäusli [S. 51 Fn. 65] zu Recht als inkonsequent kritisiert wird). In einem solchen Fall lässt es der Wortlaut von § 55 StG nicht etwa zu, in Abweichung vom statutarischen Sitz an den Ort in einem anderen Kanton anzuknüpfen, von welchem aus bloss untergeordnete (Verwaltungs-)Tätigkeiten vorgenommen werden. Aus RB 1950 Nr. 4 ergibt sich lediglich, dass bei einer Gesellschaft mit statutarischem Sitz in der Schweiz die Vermutung greift, wonach dieser oder ein allenfalls damit konkurrierender schweizerischer Ort der Verwaltung als primärer Besteuerungsort kraft persönlicher Zugehörigkeit betrachtet wird. Damit steht der steuerpflichtigen Person jedoch der Gegenbeweis offen, dass der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung sich anderswo bzw. im Ausland befindet (vgl. auch nachfolgende E. 2b f.). Dies gilt ohnehin vorbehältlich der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens, welches gegebenenfalls im Konfliktfall die steuerliche Ansässigkeit nach eigenen Kriterien beurteilt (vgl. Art. 4 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens; zum Ganzen auch Mäusli, Art. 4 Abs. 3 N 185 ff. OEDC-MA).

2. a) Das Verfahren auf Veranlagung der direkten Kantons- und Gemeindesteuer wird vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht (BGr, 2C_549/2018, E. 2.3, mit Hinweisen, auch zum Folgenden), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 42 Abs. 1 StHG). Entsprechend liegt die ("subjektive") Beweisführungslast bei der Veranlagungsbehörde, hat aber die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person alles Erforderliche vorzukehren, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen unterliegen sodann der (freien) Beweiswürdigung durch die Veranlagungs- oder Gerichtsbehörde, wobei der Beweis in Anwendung des Regelbeweismasses der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit erbracht ist, wenn die Behörde nach erfolgter Beweiswürdigung und anhand objektiver Gesichtspunkte vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingen keinen direkten Beweis.

b) In Bezug auf das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen gilt der Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen (BGr, 20. August 2020, 2C_522/2019, E. 2.3, auch zum Folgenden). Der andere Kanton, welcher ein Briefkastendomizil geltend macht, hat die Umstände darzutun und zu beweisen, aus welchen sich ergibt, dass der ausserkantonale Sitz einer juristischen Person nur formeller Art ist und die tatsächliche Verwaltung im betreffenden Kanton besorgt wird. Erscheint aber der

durch den anderen Kanton geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der steuerpflichtigen juristischen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen (BGr, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 2.3; BGr, 1. Oktober 2019, 2C_592/2018, E. 5.2, ebenfalls mit Hinweis). Erst für den Fall, dass rechtserhebliche Tatsachen auch nach erfolgter Beweiswürdigung als unbewiesen zu gelten haben, stellt sich die Rechtsfrage nach der objektiven Beweislast. Im Steuerrecht ist bei Beweislosigkeit gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB) zu verfahren: Ihr zufolge trägt die Veranlagungsbehörde grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen.

c) Rechtsprechungsgemäss besteht in der Situation, in welcher aufgrund bestimmter Anhaltspunkte ein Ort als Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich erscheint, eine natürliche Vermutung dafür, dass dieser Ort auch der Ort der tatsächlichen Verwaltung ist, weshalb sie als bewiesen gilt, sofern nicht der Gegenbeweis erbracht wird (BGr, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 3.2, vgl. Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 46 N 5 und 23a StHG). Die natürliche Vermutung dient der Beweiserleichterung, hat aber keine Umkehr der Beweislast zur Folge. Sie wird bereits dann zerstört, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, welche offensichtlich geeignet sind, die Vermutung zu entkräften (BGr, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 3.3; Zweifel/Hunziker, Art. 46 N 5a StHG).

3. a) Zum Kundenkreis der Pflichtigen gehören nach Eigenaussage Städte, Gemeinden, Betreiber von Rohrnetzen, Ingenieurbüros etc. Die Prüfung von Anlagen finde naturgemäss am Standort der Anlage und damit am Geschäftsdomizil des Kunden statt. Diese befänden sich beinahe ausschliesslich im Ausland (Europa und Übersee). Namentlich der geschäftsführende Verwaltungsrat, Herr H, verbringe folglich 90% seiner Arbeitszeit im Ausland und führe die Geschäfte vom jeweiligen Standort aus. Die statutarische Zweckverfolgung der Zertifizierung der Kanalsanierungssysteme könne nicht von jedem beliebigen Ort aus durchgeführt werden, denn dafür seien Laboreinrichtungen von Nöten. Zusammen mit der Auflageantwort vom 26. August 2020 reichte die Pflichtige sodann eine (undatierte) Firmenbeschreibung ein. Gemäss dieser verfügt sie abgesehen vom statutarischen Sitz über zwei weitere Standorte im Ausland. Einerseits ist dies die

(eingetragene) Niederlassung in M (DE). Dort werden Materialprüfungen an Rohmaterialien, Bauteilen etc. durchgeführt. Dieser Ort sei zum Hauptentwicklungsstandort der Pflichtigen avanciert. Bereits daraus sei, so die Pflichtige erstmals in ihrer Rekurschrift, ersichtlich, dass wichtige Entscheide der Geschäftsführung auch dort getroffen würden. Im Weiteren verfügt sie gemäss Eigenaussage über ein Büro in T (DE). Von dort aus nehme Frau U Gremientätigkeiten, Fachvorträge und technische Beratung für die Pflichtige wahr. Diese operative Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen ist vom kantonalen Steueramt nicht in Frage gestellt worden. Es geht im Einspracheentscheid ebenfalls davon aus, dass H zu 90% seiner Arbeitszeit im Ausland tätig sei. Die Pflichtige hat im Weiteren ihr statutarisches Domizil in F, Kanton E. Ausgehend vom Gründungssitz betreue ihr geschäftsführender Verwaltungsrat vornehmlich Kunden im Ausland und hier sitze auch ihre Buchhaltung. Zur dortigen Tätigkeit sei im Weiteren vorliegend auf die entsprechenden Ausführungen im Entscheid verwiesen (insb. E. 4a/aa im Entscheid).

b) Direkte Belege für eine (steuerlich massgebliche) Geschäftstätigkeit des Pflichtigen im Kanton Zürich sind aus den Akten weiter nicht ersichtlich. Dafür, dass H, wenn er sich nicht gerade im Ausland aufhält, von seinem Wohnsitz aus für die Pflichtige in (steuerhoheitlich) massgebender Weise tätig ist, finden sich in den Akten keinerlei Anhaltspunkte. Ersichtlich bzw. unbestritten ist einzig, dass ihr geschäftsführender Verwaltungsrat seinen Wohnsitz im Kanton Zürich hat und er (vermutungsweise) von dort aus seine Geschäftsreisen antritt. Seine Ehefrau als einzige weitere Angestellte hat ihren Wohnsitz ebenfalls im Kanton. Über ihre effektive Tätigkeit für die Pflichtige ist hingegen nichts Näheres bekannt bzw. dokumentiert. Namentlich ist nicht bekannt, ob sie eine Leitungsfunktion innehat, von wo aus und in welchem Pensum sie für die Pflichtige arbeitet etc. Ebenfalls nicht abgeklärt worden ist, ob die Pflichtige im Kanton E bis anhin als Domizil- oder gemischte Gesellschaft i.S.v. § 69 des Steuergesetzes des Kantons E besteuert worden ist.

4. a) Im vorliegenden Fall hat sich nun das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid damit begnügt, darzulegen, dass die operationelle Geschäftsleitung nicht am statutarischen Sitz in E abgewickelt wird. Dieses Ergebnis ist insoweit nicht zu beanstanden, wobei diesbezüglich auf die Weiterungen des vorliegenden Entscheids verwiesen werden kann (insb. E. 4b/aa im Entscheid). Folglich geht auch die Mindermeinung davon aus, dass die Pflichtige im Kanton E lediglich über ein Briefkastendomizil verfügt und die tatsächliche Leitung der Gesellschaft nicht von dort aus abgewickelt wird.

b) Nicht beigespflichtet werden kann nach Auffassung der Minderheit hingegen dem Schluss, welchen das kantonale Steueramt daraus zieht. Dieses hält fest, dass weil die tatsächliche Verwaltung im Sinne der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung ausschliesslich durch den geschäftsführenden Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift nicht von F aus, sondern von verschiedenen Orten aus im In- und Ausland oder von seinem Wohnsitz aus erfolge, die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft mithin dessen Wohnsitz zuzuordnen sei. Damit stützt es sich offensichtlich auf eine natürliche Vermutung (E. 2b f.), denn es gibt gemäss den vorliegenden Unterlagen keinerlei direkte Hinweise dafür, dass vom Wohnsitz des geschäftsführenden Verwaltungsrats aus im massgeblichen Umfang die Geschicke der Pflichtigen gelenkt werden (E. 3b).

c) aa) Aufgrund des geschilderten Sachverhalts drängt sich diese Subsumption jedoch aktuell nicht auf, denn sie trägt insbesondere dem internationalen Element nicht hinreichend Rechnung (E. 1). Namentlich sind diverse Hinweise dafür vorhanden, dass sich die tatsächliche Leitung der Gesellschaft zu einem nicht unerheblichen Teil im Ausland abspielt. Dies insbesondere in Deutschland, wo die Pflichtige über mindestens eine bestehende Niederlassung verfügt, die gegebenenfalls als schwerpunktmässiger Anknüpfungspunkt in Frage käme. Insoweit unterscheidet sich der vorliegend zu beurteilende Fall von einer Vielzahl der genannten Präjudizien (vgl. vorne E. 3b im Entscheid), bei denen sich die eigentliche Geschäftstätigkeit in der Regel grossmehrheitlich innerhalb der Schweiz abspielte, mithin sich auch die Grundannahme aufdrängte, die schwerpunktmässige tatsächliche Leitung müsse sich irgendwo innerhalb der Landesgrenzen befinden. Gerade diese Grundannahme drängt sich im vorliegenden Fall nicht zwingend auf, mithin der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt nicht gleich behandelt werden kann, wie wenn es sich um eine rein interkantonale Angelegenheit handeln würde. Einzig aus dem Briefkastendomizil im Kanton E kann folglich nicht auf einen tatsächlichen Schwerpunkt der massgeblichen Tätigkeit am Wohnsitz des geschäftsführenden Verwaltungsrats geschlossen werden.

bb) Die Pflichtige ist sodann gemäss unbestrittenem Sachverhalt im Gegensatz zu vielen Präjudizien abgesehen von ihrem statutarischen Sitz nicht völlig dezentral organisiert. Gerade die völlige Dezentralität führt namentlich bei personenbezogenen Gesellschaften vielfach zur Annahme, dass die Fäden der Geschäftsführung mangels eines ersichtlichen alternativen Anknüpfungspunkts am Wohnsitz des Verwaltungsrats zusammenlaufen müssen, da dies – insbesondere auch weil sich die Gesellschaft und die geschäftsführende Person, geografisch nicht trennen lassen – mit Abstand der

wahrscheinlichste Ort dafür darstellt (vgl. vorne E. 3b im Entscheid; dazu auch VGr, 15. Juli 2015, SB.2014.00143, E. 3.2.4, der feste Einrichtungen im Ausland, von denen aus regelmässig Geschäftsleitungstätigkeiten wahrgenommen werden, als möglichen Hauptanknüpfungspunkt sieht). Im vorliegenden Fall sind aber eben auch alternative Anknüpfungspunkte denkbar bzw. vorhanden und damit eine räumliche Trennung von Gesellschaft und Inhaber/Geschäftsführer theoretisch auch ohne Weiteres denkbar. So behauptete die Pflichtige nunmehr denn auch erstmals explizit in ihrer Rekursschrift, dass wichtige Entscheide auch in M getroffen würden. Auch ist unklar, ob es die operative Tätigkeit der Pflichtigen überhaupt zulässt, dass die (steuerhoheitlich massgebende) Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks in geografischer Hinsicht völlig vom Ort der effektiven Geschäftstätigkeit im Ausland entkoppelt werden kann oder ob dies, wie behauptet, in ihrer Geschäftssparte nicht möglich ist. Insofern unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt ebenfalls massgeblich von Steuerhoheitsentscheiden namentlich im IT-Bereich, wo die operative Geschäftstätigkeit und strategische Führung der Gesellschaft dank moderner Kommunikationstechnik ohne viel Aufwand beinahe von überall aus wahrgenommen werden kann (vgl. die diesbezüglich zitierte Rechtsprechung in E. 3b im Entscheid). Rein statistisch gesehen erscheint es demgemäss auch nicht als völlig unwahrscheinlich, dass wenn die Pflichtige unbestrittenmassen ihre Geschäftstätigkeit (physisch) beinahe vollständig im Ausland abwickelt, auch ein Grossteil der massgebenden Entscheide dort gefällt wird, wobei dann wiederum als Schwerpunkt namentlich die Niederlassung in Deutschland als statistisch signifikanter möglicher Anknüpfungspunkt in Frage käme. Es ist hingegen widersprüchlich, wenn das kantonale Steueramt einerseits nicht bestreitet, dass die Geschäftstätigkeit der Pflichtigen sich beinahe vollständig im Ausland abspielt (und damit implizit nicht behauptet, H arbeite abgesehen von seiner Auslandstätigkeit vor Ort beim Kunden auch im Inland für die Pflichtige) und dann dennoch zum Ergebnis gelangt, dass, weil der Geschäftsführer nicht von F aus tätig ist, die tatsächliche Leitung der Gesellschaft schwerpunktmässig vom inländischen Wohnort des geschäftsführenden Verwaltungsrats aus orchestriert werde.

cc) In den Unterlagen fehlen weiter jegliche direkten oder indirekten Hinweise resp. Belege dafür, dass der statutarische Sitz im Kanton E mit einem schweizerischen Ort der Verwaltung in Konkurrenz tritt (E. 3b). Oftmals ergibt sich aus den im Rahmen des Steuerhoheitsverfahrens einverlangten Unterlagen (insb. die Kontoblätter zu den Geschäftsspesen, den Mietaufwendungen etc.; dazu auch nachfolgend E. 5a), dass auch abgesehen vom Wohnsitz des geschäftsführenden Verwaltungsrats geografisch

zumindest ein gewisser Geschäftsbezug zum Kanton Zürich vorhanden ist. Im vorliegenden Fall sind hingegen bis anhin namentlich die Kontoblätter gar nicht angefordert worden. Erstellt ist bloss, dass H im Kanton Zürich wohnt bzw. wohnte. Der dortige Aufenthalt ist damit offensichtlich nicht bloss geschäftlich motiviert, mithin im vorliegenden Fall bei unbestrittener vorwiegender Auslandstätigkeit die blosse quantitative Präsenz in D ohne weitere Angaben keine Rückschlüsse auf die dort gegebenenfalls vorgenommene quantitative und qualitative Geschäftstätigkeit zulässt. Bezeichnenderweise äussert sich das kantonale Steueramt auch nicht dazu, welche Tätigkeiten in qualitativer und quantitativer Hinsicht konkret im Kanton Zürich getätigt werden. Da einerseits die administrative Buchhaltung unbestrittenermassen an eine Drittgeseellschaft in E ausgelagert ist und andererseits die Geschäftstätigkeit physisch im Ausland stattfindet, ist unklar, welche Tätigkeiten dies konkret sein sollen, zumal die Pflichtige (unwidersprochen) behauptet, sie betreibe kaum Kundenakquise. Aus dem Entscheid kann nur geschlossen werden, dass das kantonale Steueramt davon ausgeht, dass dort nicht nur untergeordnete Tätigkeiten ausgeübt werden. Darüber, welche Tätigkeiten dies genau sind (inkl. Pensum in Relation zur Auslandstätigkeit) und wie die Pflichtige im Rahmen des doch eher speziellen Gesellschaftszwecks die (beinahe) vollständige geografische Trennung der strategischen Geschäftsführung vom operativen Kerngeschäft bewerkstelligen soll, schweigt es sich hingegen aus.

dd) Die angenommene massgebliche Tätigkeit in D leitet das kantonale Steueramt einzig aus dem Briefkastendomizil in E ab. Wie es scheint, erachtet es hingegen die Auslandstätigkeit der Pflichtigen für völlig irrelevant und klammert diese in ihren Erwägungen dementsprechend weitgehend aus. Wenn es in der Einsprache festhält, der Website der Pflichtigen lasse sich betreffend Geschäftsführung in der Schweiz nichts Wesentliches entnehmen, scheint es gar implizit davon auszugehen, dass wenn eine Gesellschaft ihren statutarischen Sitz in der Schweiz hat, diese auch zwingende über einen inländischen Ort der tatsächlichen Verwaltung verfügen müsse, was jedoch gemäss Lehre und Rechtsprechung nicht zwingend erforderlich ist (E. 1). Allgemein erweckt dies den Eindruck, dass es im Entscheid mehr auf eine rein schematische Betrachtungsweise, anstatt auf die tatsächlichen Verhältnisse abstellte (ähnlich in StRG, 26. Oktober 2011, 1 ST.2011.226, E. 1b/cc). Die Pflichtige moniert demnach zu Recht im Sinn einer Gehörsverletzung, dass sich das kantonale Steueramt nur unzureichend mit ihrer behaupteten Auslandstätigkeit befasste.

d) Dass ein wesentlicher Teil der wirklichen Leitung im Kanton Zürich besorgt wird, ist gemäss den vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Abklärungen

zusammengefasst nicht ersichtlich bzw. nicht ohne Weiteres als sehr wahrscheinlich einzustufen. Dieses stützt sich im Einspracheentscheid beweislasteichternd auf die natürliche Vermutung und auferlegt gestützt darauf der Pflichten den Gegenbeweis. Der unbestritten vorhandene starke Auslandsbezug, die dort vorhandenen festen Einrichtungen der Pflichten etc. reichen nach Auffassung der Minderheit als objektive Anhaltspunkte aus, die natürliche Vermutung zu zerstören, mithin sie sich zum Hauptbeweis nicht ausreicht (E. 2c). Dass das kantonale Steueramt, wenn es nicht von dieser Beweiserleichterung profitiert, den Hauptbeweis für eine steuerliche Anknüpfung i.S.v. § 55 StG im konkreten Fall nicht erbracht hat, dürfte gemäss den getätigten (rudimentären) Sachverhaltsabklärungen, die sich einzig auf den Standort in F beschränkten (E. 3b), ausser Frage stehen. Mangels erbrachten Hauptbeweises von Seiten des kantonalen Steueramts oblag es nach Auffassung der Minderheit bis anhin folglich auch nicht der Pflichten, den ihr gegebenenfalls obliegenden Gegenbeweis zu erbringen.

5. a) Den Hauptbeweis für eine steuerliche Anknüpfung im Kanton Zürich gemäss statutarischem Sitz oder gemäss der tatsächlichen Verwaltung i.S.v. § 55 StG hat damit das kantonale Steueramt bis jetzt nicht erbracht. Den Rekurs gemäss objektiver Beweislastverteilung gutzuheissen drängt sich nach dem Gesagten derzeit allerdings noch nicht auf, da der Sachverhalt diesbezüglich gar noch nicht abgeklärt worden ist. Das kantonale Steueramt ist der ihr obliegenden Beweisführungslast bis anhin nur ungenügend nachgekommen. Die entsprechende Auflage vom 3. Juli 2020 war dazu völlig unzureichend. Mit dieser beschränkte es sich, wie bei rein interkantonalen Hoheitsstreitigkeiten üblich, primär darauf, die Tätigkeiten der Pflichten in F näher abzuklären. Der zusammenfassenden Antwort der Pflichten, H sei für die Pflichtige im Ausland (Europa und Übersee) tätig und nicht von F aus, wurde dann allerdings nicht mittels entsprechender weiterer Auflage näher abgeklärt. Dies hätte das kantonale Steueramt von Amtes wegen jedoch tun müssen. Mangels natürlicher Vermutung hätte es in einem zweiten Schritt näher abklären müssen, ob die Pflichtige in D tatsächlich hinreichend steuerhoheitlich massgebliche Tätigkeiten vornimmt oder ob dieser Ort gegebenenfalls schwerpunktmässig eher im Ausland zu lokalisieren ist. Ertragsseitig wäre dafür näher abzuklären gewesen, wer wo welche Umsätze durch die Zertifizierungen und Beratungen erwirtschaftet hat bzw. ob ein Teil der (strategischen) Tätigkeit von D aus erfolgt ist. Dazu wären beispielsweise interne und externe Sitzungsprotokolle, Kundenrechnungen, interner E-Mail-Korrespondenz etc. einzuverlangen gewesen. Aufwandseitig liefern sodann

erfahrungsgemäss die Kontoblätter meist sachdienliche Hinweise. Insbesondere die Positionen in der Erfolgsrechnung "Büro- Verwaltungs- und Lizenzaufwand", "Unterhalt, Reparaturen, Leasing" sowie "Werbung und Akquisition" wären auf einen Bezug zum Kanton Zürich hin näher zu durchleuchten gewesen. Auch die Rolle der Ehefrau von H für die Pflichtige wäre näher abzuklären gewesen. Ein weiteres wichtiges Indiz für eine operative Geschäftstätigkeit im Kanton Zürich am Wohnsitz von H wäre, wenn die Gesellschaft ihrem geschäftsführenden Verwaltungsrat einen Mietzins für die partielle Benutzung der Privatwohnung oder des Hauses im Kanton Zürich (H ist mehrfach umgezogen) bezahlt bzw. sich an dessen Mietzins beteiligt, was in der Regel aus dem Konto "Mietaufwand" ersichtlich ist.

b) Zu diesen konkreten Fragen sind bis anhin keine sachdienlichen Unterlagen einverlangt worden. Insoweit geht auch der Vorwurf an die Adresse der Pflichtigen, sie sei bis anhin der Mitwirkungspflicht nur sehr selektiv nachgekommen, fehl (E. 4b/aa im Entscheid). Mit Ausnahme des Arbeitsvertrags, über den H allerdings in seiner Funktion nicht zwingend verfügt (ausführlich, Hans Caspar von der Crone, Aktienrecht, 2. A., 2020, S. 567 ff.), hat die Pflichtige das eingereicht, was von ihr in der Auflage verlangt worden ist. Zu ihren Ungunsten im Rahmen der Beweiswürdigung eine mangelhafte Mitwirkung zu berücksichtigen, ist demnach derzeit nicht angezeigt (vgl. BGr, 28. Dezember 2021, 2C_55/2021, E. 4.1.2; BGr, 8. Juni 2021, 2C_212/2021, mit Hinweisen). Dies wäre erst dann sachgerecht, wenn von ihr die besagten Unterlagen explizit angefordert werden, sie jedoch deren Einreichung verweigert (E. 5a).

6. Von einem bedeutsamen Verfahrensmangel kann im Einzelfall gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts namentlich dann ausgegangen werden, wenn in Verletzung der ihr obliegenden Untersuchungs- und Beweisführungspflicht über ein wesentliches Element des Sachverhalts keine Untersuchung bzw. ein Beweisverfahren geführt wurde (RB 2001 Nr. 93; RB 2000 Nr. 130 = StE 2002 B 93.5 Nr. 23; exemplarisch auch StRG, 17. Februar 2021, 1 DB.2020.176/1 ST.2020.205). Davon kann ausgegangen werden, da sich das kantonale Steueramt bis anhin auf die Untersuchung der Geschäftstätigkeit der Pflichtigen in F beschränkte, hingegen den Sachverhalt mit Bezug auf die Auslandstätigkeit und die Tätigkeit der Pflichtigen in D keiner näheren Überprüfung unterzog. Bei dieser Ausgangslage rechtfertigt es sich, die Sache zur weiteren Untersuchung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Folglich ist gemäss Auffassung der Minderheit der Einspracheentscheid vom 29. November 2021

bei teilweiser Gutheissung des Rekurses aufzuheben und die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

7. Eine Rückweisung mit – wie hier – offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt wurde (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3; VGr, 22. April 2015, SB.2014.00131, E. 3). Daher sind die Gerichtskosten dem Rekursgegner aufzuerlegen. Der Pflichtigen ist aufgrund ihres Obsiegens eine Partei- bzw. Umtriebsentschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG).

8. Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).