

# BGer 9C 522/2023 vom 12. September 2023

Bundesgericht, 2023-09-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_522\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_522_2023)

FR: TF 9C 522/2023 du 12 septembre 2023

IT: TF 9C 522/2023 del 12 settembre 2023

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2018 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## Erwägungen

### E. 1.1

Die A. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hat statutarischen Sitz in U. \_\_\_\_\_/ZG. Am 4. Januar 2021 eröffnete das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH; nachfolgend: die Veranlagungsbehörde) gegenüber der Steuerpflichtigen ein Steuerhoheitsverfahren. Dies führte zu einer Verfügung vom 17. Dezember 2021, worin festgestellt wurde, der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Steuerpflichtigen befinde sich im Kanton Zürich, weshalb deren persönliche Zugehörigkeit beansprucht werde. Die Steuerpflichtige hatte die ihr im Verfahren obliegende, auf die Frage der Steuerhoheit beschränkte Mitwirkung ausdrücklich verweigert. Am 10. Januar 2022 erhob die Steuerpflichtige Einsprache und am 3. Juni 2022 eine Rechtsverzögerungsbeschwerde. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich nahm die zweite Eingabe als Aufsichtsbeschwerde entgegen und wies diese mit Entscheid vom 9. September 2022 ab. Im Einspracheverfahren gelangte die Veranlagungsbehörde ebenfalls zur Abweisung (Einspracheentscheid 17. November 2022). Daraufhin wandte die Steuerpflichtige sich am 12. Dezember 2022 an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich. Nach der Rekursantwort der Veranlagungsbehörde vom 23. Januar 2023 bzw. den unaufgefordert eingereichten Eingaben seitens der Steuerpflichtigen vom 30. Januar 2023 und 6. Februar 2023 erklärte das Steuerrekursgericht den Schriftenwechsel für geschlossen.

### E. 1.2.1

Am 4. Juli 2023 erhob die Steuerpflichtige beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich gegenüber dem Steuerrekursgericht eine Rechtsverzögerungsbeschwerde. Sie beantragte sinngemäss, das Steuerrekursgericht habe im Rekursverfahren schnellstmöglich zu befinden und die Steuerpflichtige sei für die aus der Verzögerung des Entscheids entstandenen Kosten zu entschädigen.

### E. 1.2.2

In der Folge entschied das Steuerrekursgericht mit Urteil vom 18. Juli 2023, wobei es den Rekurs guthiess, soweit auf die Sache einzutreten war, und die Verfahrenskosten der Steuerpflichtigen auferlegte. Die Kostenverlegung zulasten der Steuerpflichtigen begründete das Steuerrekursgericht damit, dass die Steuerpflichtige ihre Mitwirkungspflicht im Verfahren vor der Veranlagungsbehörde vollumfänglich verweigert habe.

### E. 1.2.3

Mit einzelrichterlicher Verfügung im Verfahren SB.2023.00065 vom 3. August 2023 schrieb das Verwaltungsgericht das Beschwerdeverfahren als gegenstandslos geworden ab (Ziff. 1 des Dispositivs) und auferlegte es die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen (Ziff. 2 des Dispositivs). Das Verwaltungsgericht erwog im Wesentlichen, eine Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerungsbeschwerde sei solange zulässig, als der Entscheid der angeblich untätigen Behörde noch nicht vorliege. Mit dem Urteil des Steuerrekursgerichts vom 18. Juli 2023 sei der Streitgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gleichsam entfallen, weshalb dieses zufolge Gegenstandslosigkeit abzuschreiben sei. Die Verlegung der Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens richte sich in erster Linie nach den summarisch zu prüfenden Prozessaussichten, wie sie sich vor dem Eintritt der Gegenstandslosigkeit dargestellt hätten. Gemäss § 149 Abs. 1 des Steuergesetzes (des Kantons Zürich) vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) habe das Steuerrekursgericht "innert 60 Tagen seit Abschluss der Sachverhaltsermittlungen" zu entscheiden. Dabei handle es sich um eine Ordnungsfrist. Der Abschluss des Schriftenwechsels dürfe nicht mit dem Abschluss der Sachverhaltsermittlungen gleichgesetzt werden. Im vorliegenden Fall sei dies insofern von Bedeutung, als die Steuerpflichtige die Mitwirkung am Steuerhoheitsverfahren ausdrücklich verweigert habe, weshalb im Zeitpunkt des Abschlusses des Schriftenwechsels unklar gewesen sei, ob weitere Sachverhaltsabklärungen erforderlich würden. Die Behandlungsdauer von rund einem halben Jahr stelle auch keine Verletzung des Beschleunigungsgebots dar ( Art. 29 Abs. 1 BV ). Der Rechtsverzögerungsbeschwerde wäre insgesamt kein Erfolg beschieden gewesen, sodass die Steuerpflichtige die (reduzierten) Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu tragen habe.

### **E. 1.3**

Mit Eingabe vom 1. September 2023 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt sinngemäss, die Ziff. 2 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung vom 3. August 2023 sei aufzuheben und es seien ihr für das verwaltungsgerichtliche Verfahren keine Kosten aufzuerlegen. Die Kostenverlegung sei "ungerechtfertigt und stossend".

### **E. 2.1**

Rechtsverweigerungs- und Rechtsverzögerungsbeschwerden haben im harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden keine Regelung erfahren (Silvia Hunziker/Corinna Bigler, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 4. Aufl. 2022, N. 11b zu Art. 50 StHG ). Die Vorinstanz hatte damit rein kantonales, nicht harmonisiertes Recht anzuwenden, als sie zum Ergebnis kam, die Eingabe vom 4. Juli 2022 sei als Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerungsbeschwerde zu verstehen (Urteil 2C\_960/2020 vom 8. Dezember 2020 E. 3.2.2). Dem kantonalen (Verfahrens-) Recht ist zu entnehmen, dass das Steuerrekursgericht in administrativer Hinsicht dem Verwaltungsgericht untersteht ( § 116 Abs. 2 StG /ZH). Die Aufsicht der Finanzdirektion beschränkt sich im vorliegenden Zusammenhang auf die Veranlagungsbehörde ( § 111 Abs. 1 StG /ZH; Urteil 2C\_960/2020 vom 8. Dezember 2020 E. 3.2.2). Das Verwaltungsgericht war damit zur Beurteilung einer Rechtsverzögerungsbeschwerde, die gegen das Steuerrekursgericht gerichtet ist, funktionell zuständig.

### **E. 2.2.1**

Streitig und zu prüfen ist, wie aus dem Antrag hervorgeht ("Erstattung der Verfahrenskosten der Verfügung SB.2023.00065") einzig die Verlegung der Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens. Nicht streitig sein können dagegen die Kosten des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht, wenngleich die Steuerpflichtige beiläufig rügt, ihr seien trotz Gutheissung des Rekurses Kosten von Fr. 2'070.- auferlegt worden. Die Vorinstanz zog zur Verlegung der Verfahrenskosten unausgesprochen § 65a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [des Kantons Zürich] vom 24. Mai 1959 (VRG/ZH; LS 175.2) bzw. die Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 3. Juli 2018 (GebV VGr/ZH; LS 175.252) heran, mithin kantonales (Verfahrens-) Recht. Die angebliche Verletzung rein kantonalen oder kommunalen Rechts stellt im bundesgerichtlichen Verfahren, von hier nicht entscheidewesentlichen Ausnahmen abgesehen ( Art. 95 lit. c und d BGG ), keinen eigenständigen Beschwerdegrund dar. Das Bundesgericht prüft solches Recht nur daraufhin, ob dessen Auslegung und/oder Anwendung zur Verletzung von Bundesrecht oder Völkerrecht führt ( Art. 95 lit. a und b BGG ; BGE 148 II 465 E. 8.1). Zum Bundesrecht in diesem Sinn zählen auch die verfassungsmässigen Individualrechte. Bei der Überprüfung des rein kantonalen oder kommunalen Rechts steht regelmässig die Prüfung des allgemeinen Willkürverbots ( Art. 9 BV ) im Vordergrund ( BGE 147 IV 433 E. 2.1; zur Willkür in der Rechtsanwendung namentlich BGE 148 I 271 E. 2.1; 148 II 465 E. 8.1; 148 III 95 E. 4.1; 148 IV 409 E. 2.2).

#### **E. 2.2.2**

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 149 III 81 E. 1.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen ( BGE 149 III 81 E. 1.3). Fehlt es an einer derartigen Begründung, so ist auf die Beschwerde nicht einzutreten ( BGE 148 I 104 E. 1.5).

#### **E. 2.3**

Die Steuerpflichtige empfindet die vorinstanzliche Kostenverlegung als "ungerechtfertigt und stossend". Die angefochtene Verfügung lasse vermuten, dass § 149 Abs. 1 StG /ZH gar nicht anwendbar sei, weshalb der Gesetzgeber den "Artikel eigentlich streichen" sollte. Die Veranlagungsbehörde habe das Steuerhoheitsverfahren "ohne Beweise oder Indizien" für einen Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich eröffnet; es liege eine "fishing expedition" vor. Das Steuerrekursgericht habe den Einspracheentscheid zwar aufgehoben, ihr aber die Kosten von Fr. 2'070.- auferlegt. Mit diesen Einwänden vermag die Steuerpflichtige der sie insofern treffenden qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit offenkundig nicht zu genügen. Da die Vorinstanz rein kantonales (Verfahrens-) Recht anzuwenden hatte, wäre es Sache der Steuerpflichtigen gewesen, detailliert anhand der vorinstanzlichen Erwägungen aufzuzeigen, dass und weshalb die angefochtene Verfügung verfassungsrechtlich unhaltbar sei. Die Steuerpflichtige beschränkt sich im bundesgerichtlichen Verfahren auf rein appellatorische Vorbringen. Auch unter Berücksichtigung dessen, dass eine Laienbeschwerde vorliegt, weswegen die formellen Anforderungen praxisgemäss niedriger angesetzt werden (Urteil 9D\_1/2023 vom 12. Januar 2023 E. 2.3.3), reicht dies nicht aus, um die verfassungsrechtliche Unhaltbarkeit

der vorinstanzlichen Auslegung und/oder Anwendung von § 65a VRG/ZH aufzuzeigen. Soweit sie die Befürchtung äussert, die Vorinstanz könnte voreingenommen oder befangen sein, liegt keinerlei nähere Begründung vor. Beanstandungen in Bezug auf das Steuerhoheitsverfahren liegen sodann von vornherein ausserhalb des Streitgegenstandes.

#### **E. 2.4**

Mangels hinreichender Begründung ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, was durch einzelrichterlichen Entscheid des Abteilungspräsidenten im vereinfachten Verfahren zu geschehen hat (Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 108 Abs. 1 lit. b BGG). Die Steuerpflichtige ersucht für diesen Fall um die Möglichkeit, ihre Beschwerde zurückzuziehen. Dafür findet sich im Bundesgerichtsgesetz keine Grundlage. Eine gewissermassen "rein vorsorgliche" Beschwerdeerhebung lässt das Gesetz nicht zu. Gestaltungsrechte sind grundsätzlich bedingungsfeindlich und unwiderruflich (BGE 146 V 169 E. 4.3.3.2; 141 V 597 E. 3.1; Urteil 2D\_13/2019 vom 9. April 2019 E. 2.1).

#### **E. 3**

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Dem Kanton Zürich ist keine Entschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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