

# ZG\_VERWALTUNGSGERICHT A 2019 21 vom 3. November 2020

ZG Verwaltungsgericht, 2020-11-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg\\_verwaltungsgericht\\_A\\_2019\\_21](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2019_21)

FR: ZG\_VERWALTUNGSGERICHT A 2019 21 du 3 novembre 2020

IT: ZG\_VERWALTUNGSGERICHT A 2019 21 del 3 novembre 2020

## Regeste

Abgaberechtliche Kammer — Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2016 (Doppelbesteuerung/Akteneinsicht) — Rekurs

## Erwägungen

### E. 2

Urteil A 2019 21 A. Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Rekurrentin) begründete infolge Sitzverlegung aus dem Kanton Zürich in den Kanton Zug, A. \_\_\_\_\_, per 24. September 2016 ihre unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Zug. In ihrer Steuererklärung 2016 (bzw. Jahresrechnung 2016) deklarierte die Rekurrentin einen Reingewinn von Fr. 84'534.– sowie einen Reinverlust (nach Verlustanrechnung) von Fr. 132'755.–, bei deklarierten Vorjahresverlusten von Fr. 217'289.–. Im Anschluss an zwei Beweisaufgaben rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Rekursgegnerin) "geschäftsmässig nicht begründeten Leasingaufwand (analog ASU + Kt. ZH)" in Höhe von Fr. 25'136.– sowie "Aufwendungen fakturiert an C. \_\_\_\_\_ GmbH (personelle Unterstützung Januar bis Dezember 2016)" von Fr. 96'000.– dem in der Jahresrechnung ausgewiesenen Reingewinn hinzu. Darüber hinaus liess die Rekursgegnerin die geltend gemachten Vorjahresverluste von Fr. 217'289.– unberücksichtigt. Als Folge resultierte für die direkte Bundessteuer 2016 ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 205'670.– (Gewinnsteuer Fr. 17'476.–) bzw. für die Zuger Kantons- und Gemeindesteuer ein solcher von Fr. 55'400.– (Gewinnsteuer Fr. 3750.45). B. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 1. Februar 2019 Einsprache und beantragte, von den vorgenommenen Korrekturen sei abzusehen und der steuerbare Reingewinn 2016 sei mit Fr. 0.– festzusetzen. Unter dem Titel "verfahrensleitend" beantragte die Rekurrentin sodann weiter, es seien die ASU-Akten EMRK-widrig unverwertbar aus dem Recht zu weisen und es sei eine vollständige Akteneinsicht zu gewähren. Im Einspracheverfahren kam die Rekursgegnerin zum Schluss, dass die Aufrechnung des Leasingaufwands und die Nichtberücksichtigung der deklarierten Vorjahresverluste nicht gerechtfertigt seien, während an der Aufrechnung betreffend C. \_\_\_\_\_ GmbH von Fr. 96'000.– festgehalten wurde. In der Folge resultierte für die Steuerperiode 2016 ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 0.–, so dass die Einsprache mit Entscheid vom 29. Oktober 2019 vollumfänglich gutgeheissen wurde. Hierauf basierend wurden die direkte Bundessteuer 2016 sowie die kantonale und kommunale Gewinnsteuer 2016 mit Fr. 0.– veranlagt. Keine Veränderung erfuhr die im ordentlichen Veranlagungsverfahren mit Fr. 207.10 veranlagte und nicht bestrittene kantonale und kommunale Kapitalsteuer 2016.

### E. 2.1

## Akteneinsichtsrecht

### **E. 2.1.1**

Gemäss Art. 114 DBG und § 112 StG hat die steuerpflichtige Person das Recht, in alle für die Veranlagung wesentlichen Akten Einsicht zu nehmen. Hierzu gehören diejenigen Akten, die Grundlage der Entscheidung bilden, d.h. auf welche im Veranlagungsentscheid abgestellt wird (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 15 Rz. 20 – nachfolgend: Schweizerisches Steuerverfahrensrecht). Das Akteneinsichtsrecht gilt als ein verfassungsrechtlich verankertes Verfahrensrecht und folgt aus dem in Art. 29 Abs. 2 BV festgehaltenen Grundsatz auf rechtliches Gehör (BGer 2C\_505/2017 vom 21. November 2018 E. 3.1; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 114 N 1 ff. – nachfolgend: DBG-Kommentar). Wird das Akteneinsichtsrecht verletzt, liegt regelmässig eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor. Ein mit einem solchen Mangel behafteter Entscheid ist in der Regel bloss anfechtbar. Aus der formellen Natur des Gehörsanspruchs folgt indessen, dass der Steuerpflichtige, dem das rechtliche Gehör verweigert worden ist, die Aufhebung des Entscheids verlangen kann, ohne dass er ein materielles Interesse daran gelten machen muss (Zweifel/Hunziker, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 114 N 9, mit Verweis auf die diesbezügliche Rechtsprechung des Bundesgerichts). Allerdings ist die Heilung von Gehörmängeln in der Regel möglich, wenn die Überprüfungsbefugnis (Kognition) der Rechtsmittelbehörde gegenüber der Vorinstanz nicht eingeschränkt ist und dem Betroffenen kein Nachteil erwächst. Selbst eine schwerwiegende Gehörsverletzung kann geheilt werden, wenn und soweit die

### **E. 2.1.2**

Die vorstehend erwähnten Voraussetzungen zur Heilung des von der Rekurrentin gerügten Gehörmangels durch nicht gewährte Akteneinsicht sind hier zweifelsohne erfüllt, soweit eine solche Verweigerung nicht ohnehin im Einspracheverfahren geheilt wurde. Zum einen stellt die mit Einspracheentscheid der Rekursgegnerin vorgenommene Veranlagung der Gewinnsteuern 2016 (Bund und Kanton Zug) in keiner Weise mehr ab auf den Bericht der ASU vom 15. Dezember 2017 an das kantonale Steueramt Zürich (Beilage 11 der Rekursgegnerin), da die Rekursgegnerin das darin enthaltene Korrekturersuchen der ASU betreffend die Position "Leasingaufwand" im Einspracheentscheid gerade nicht mehr übernommen hatte. Dass dieser Bericht der ASU in anderen Bereichen für die Veranlagung der Gewinnsteuern 2016 durch die Rekursgegnerin beigezogen worden wäre, lässt sich im Übrigen weder den Akten noch aus den Vorbringen der Parteien entnehmen (vgl. hierzu auch BGer 2C\_505/2017 vom 21. November 2018 E. 3.3.2). Zum anderen hat das Gericht der Rekurrentin den erwähnten ASU-Bericht zusammen mit den übrigen Unterlagen, welche die Rekursgegnerin eingereicht hatte (Beilagen 1 bis 11), mit Schreiben vom 10. März 2020 zugestellt, womit die angebehrte Akteneinsicht in diesem Zeitpunkt verwirklicht wurde. Kommt hinzu, dass die Rekurrentin gemäss eigener Aussage vom Schreiben der ASU vom 15. Dezember 2017 an das kantonale Steueramt Zürich am 20. September 2019 anlässlich einer Akteneinsicht beim Steuerrekursgericht Zürich Kenntnis nehmen konnte (Ergänzende Stellungnahme der Rekurrentin, VG act. 13, S. 2, 2. Abschnitt). Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Anspruch der Rekurrentin auf Akteneinsicht im Zusammenhang mit den für die Gewinnsteuerveranlagung 2016 durch

## **E. 2.2**

Antrag auf Sistierung des vorliegenden Gerichtsverfahrens

### **E. 2.2.1**

Das DBG sieht explizit keinen Anspruch auf Sistierung eines Verfahrens vor. Die nicht geregelte vorübergehende Einstellung (Sistierung) eines Rechtsmittelverfahrens mag sich aus Gründen der Prozesswirtschaftlichkeit und der richtigen Rechtsanwendung jedoch dann aufdrängen, wenn die Entscheidung einer Behörde vom Ausgang eines anderen Verfahrens abhängt. Weil jedoch ein öffentliches Interesse an einer periodenbezogenen und damit ökonomischen Erhebung der Steuern besteht, aus Art. 29 Abs. 1 BV das Gebot der beförderlichen Prozesserledigung fließt und zudem den Verfahrensbeteiligten aus der Beilegung eines Rechtsstreits kein (Rechts-)Nachteil erwächst, sondern grundsätzlich ein Schritt hin zum Rechtsfrieden getan wird, steht es einer Verwaltungsbehörde oder einem Gericht frei, ohne weiteren Verzug zu entscheiden. Eine Sistierung des Rechtsmittelverfahrens kommt daher nur ausnahmsweise in Betracht (zum Ganzen: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 134 N 14 und Art. 142 N 19 – nachfolgend: Handkommentar zum DBG).

### **E. 2.2.2**

Vorliegend beantragt die Rekurrentin die Verfahrenssistierung im Zusammenhang mit einem am Bundesstrafgericht hängigen Verfahren auf Herausgabe von Akten, welche von der ASU offenbar beschlagnahmt wurden. Wie bereits vorstehend unter Erwägung 2.1.2 festgestellt, steht die vorliegend zu beurteilende Gewinnsteuerveranlagung 2016 im Kanton Zug in keinem Zusammenhang mit von der ASU vorgenommenen Untersuchungshandlungen. Gemäss eigener Aussage der Rekurrentin soll es sodann bisher nie ein Strafverfahren der ASU gegen die Rekurrentin gegeben haben (Ergänzende Stellungnahme der Rekurrentin vom 3. April 2020, S. 4, Ziff. 8 in fine). Wie die Rekursgegnerin richtig bemerkt (Duplik, S. 3, letzter Abschnitt), ist folglich eine Sistierung des vorliegenden Verfahrens nicht angezeigt, und der Sistierungsantrag der Rekurrentin abzuweisen.

## **E. 3**

Urteil A 2019 21 C. Mit Schreiben vom 29. November 2019 (Poststempel 28. November 2019) rekurrierte die Rekurrentin ans Verwaltungsgericht mit den folgenden Anträgen: 1) Es sei festzustellen, dass der Kanton Zug in der Steuerperiode 2016 die allein zuständige Veranlagungsbehörde sei (Art. 22 Abs. 1 StHG und Art. 105 Abs. 2 DBG). 2) Die "Begründung der Veranlagung" zum Einspracheentscheid sei an den Einspracheentscheid anzupassen. 3) Verfahrensleitend: Es sei eine vollständige Akteneinsicht zu gewähren, und es sei der vollständige Kommunikationsinhalt zwischen der Rekursgegnerin und der ASU (Abteilung Strafsachen und Untersuchung) der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Akteneinsicht offenzulegen. 4) Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin. C.1 Das Begehren um Akteneinsicht und Offenlegung der mutmasslich EMRK-widrigen Kommunikation zwischen der Rekursgegnerin und der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ASU) wurde im Wesentlichen wie folgt begründet: Die Rekurrentin verlange eine vollständige und detaillierte Akteneinsicht in sämtliche Fallakten. Dieses Begehren habe die Rekurrentin bereits in der Einsprache vom 1. Februar 2019 gestellt. Der Anspruch auf Akteneinsicht umfasse auch die Meldungen der ESTV (insbesondere auch der ASU) an die

Rekursgegnerin sowie sämtliche im Zusammenhang mit der Rekurrentin und den nahestehenden Verhältnissen erhobenen Befunde und Nachforschungen. Bis heute habe die Rekurrentin trotz wiederholtem Ersuchen um Akteneinsicht keine Einsicht nehmen können. Notorisch sei, dass zwischen der ASU und dem kantonalen Steueramt "SG" seit Jahren eine hemmungslose, spontane Kommunikation unter gleichzeitig konsequenter Ausklammerung der Parteirechte der Rekurrentin stattfinde. Die Rekurrentin habe einen geschützten Anspruch darauf zu erfahren, was genau Inhalt und Umfang dieser mutmasslich EMRK-widrigen Kommunikation darstelle. Der Einwand, wonach es sich um verwaltungsinterne Vorgänge handle und diese demzufolge dem Anspruch auf Akteneinsicht entzogen seien, sei in keiner Weise stichhaltig. Mit der aktenkundigen und EMRK-widrigen Einbindung des

#### **E. 4**

Urteil A 2019 21 Strafrechtsorgans ASU, dessen Tätigkeit sich nach dem Verwaltungsstrafrecht richte, in das Verwaltungsverfahren, sei eine nichtparteiöffentliche Kommunikation nach Art. 36 VStrR explizit ausgeschlossen. Weiter könne die Akteneinsicht nicht mit beispielsweise Art. 190 Abs. 1 DBG oder Art. 111 DBG begründet werden. Die Einbindung der ASU in das Veranlagungsverfahren stelle eine verwaltungsstrafrechtliche Kontamination dar, weshalb die Schutzrechte der EMRK, insbesondere Art. 6 Abs. 1 EMRK, zwingend beachtet werden müssten. Die sogenannte Schubert-Praxis sei durch das Bundesgericht völlig zu Recht abgeschafft worden (BGE 142 II 35 E. 3.2; BGE 139 I 116 E. 5.1). Mithin sei es unbeholfen, zur Legitimation dieser mutmasslich EMRK-widrigen Kommunikation auf die innerstaatliche Gesetzgebung abzustellen. Völkerrecht gehe Staatsrecht vor. Aktenmässig erstellt sei weiter, dass die Rekursgegnerin selbst explizit auf die ASU-Akten verwiesen habe. Der Einspracheentscheid der Rekursgegnerin vom 29. Oktober 2019 habe die Einsprachebegehren vom 1. Februar 2019 vollumfänglich gutgeheissen. Nach dem im Verwaltungsrecht geltenden Vertrauensprinzip sei die Rekursgegnerin an ihre klare Willensäusserung im Einspracheentscheid gebunden. Zu den vollumfänglich gutgeheissenen Rechtsbegehren der Einsprache vom 1. Februar 2019 hätten auch die vollständige Akteneinsicht (Rechtsbegehren 7) und die Unverwertbarkeitserklärung der ASU-Akten gehört (Rechtsbegehren 6). Aus den genannten Überlegungen stelle die Rekurrentin verfahrensleitend das Rechtsbegehren, dass die Rekursgegnerin die gesamte Kommunikation zwischen ihr und der ASU ungekürzt und unverzüglich offenzulegen habe. Die Rekursgegnerin treffe über alle Vorgänge eine Protokollführungspflicht. Diese Protokollführungspflicht würde übrigens in noch verstärktem Umfang für die ASU (Art. 77 StPO) gelten, sodass die Bereitstellung der Kommunikation kein logistisches Problem darstellen könne. Der Rekurrentin sei im Anschluss an die Offenlegung uneingeschränkt Akteneinsicht zu gewähren. C.2 Zum Rechtsbegehren 1 ("Es sei festzustellen, dass der Kanton Zug in der Steuerperiode 2016 die allein zuständige Veranlagungsbehörde ist, Art. 22 Abs. 1 StHG und Art. 105 Abs. 2 DBG") argumentierte die Rekurrentin wie folgt: Die Rekurrentin habe unverändert ein hohes und aktuelles Rechtsschutzinteresse, weil für die gleiche Steuerperiode 2016 auch der für die Veranlagung klarerweise nicht befugte

#### **E. 4.1**

Was die direkte Bundessteuer 2016 betrifft, kann vorab festgestellt werden, dass diese für die ganze Steuerperiode 2016 einzig durch den Kanton Zug veranlagt wurde. Diese Veranlagung erfolgte korrekterweise in Übereinstimmung mit Art. 105 Abs. 3 DBG und

wird von den Parteien denn auch nicht beanstandet. Auf die Zuständigkeiten zur Veranlagung der direkten Bundessteuer 2016 ist an dieser Stelle, wie von der Rekursgegnerin richtig erwähnt (Vernehmlassung, S. 4, lit. bb) folglich nicht weiter einzugehen.

#### **E. 4.2.1**

Im Bereich der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden werden die interkantonalen Besteuerungsmodalitäten bei der Verlegung des Sitzes einer juristischen Person während der Steuerperiode von einem Kanton in einen anderen Kanton in Art. 22 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) geregelt. Danach bleibt die juristische Person in den beteiligten Kantonen (vorliegend Zürich und Zug) für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig (auch konkurrierende oder parallele Besteuerung genannt). Veranlagungsbehörde im Sinne von Art. 39 Abs. 2 StHG ist diejenige des Kantons des

#### **E. 4.2.2**

vorstehend), sowie darauf, dass der Kanton Zug die gegen seine Veranlagung erhobene Einsprache gutgeheissen hat, während die Steuerverwaltung des Kantons Zürich infolge Fristversäumnisses nicht auf die Einsprache der Rekurrentin gegen die Zürcher Veranlagung eintrat (Beilage 5 der Rekurrentin) und dieser Nichteintretensentscheid im Kanton Zürich rechtskräftig wurde (VG act. 6). Unter diesen Umständen liegt weder eine aktuelle oder virtuelle Doppelbesteuerung noch eine Verletzung von Art. 22 Abs. 1 bzw. Art. 39 Abs. 2 StHG vor, weshalb die Rekurrentin

#### **E. 4.2.3**

Um bei einer derart, für die gesamte Steuerperiode ungeteilt in beiden Kantonen bestehenden Steuerpflicht eine interkantonale Doppelbesteuerung zu vermeiden, dürfen die involvierten Kantone in zeitlicher Hinsicht nur die Perioden als Hauptsteuerdomizil besteuern, in denen die persönliche Zugehörigkeit zu ihrem Kanton bestand. Es kommt mit anderen Worten nicht zu einem Ende (hier Kanton Zürich) und Beginn (hier Kanton Zug) der Steuerpflicht, sondern es geht nur um die Pro-rata-temporis-Zuordnung des von den Kantonen nach ihren eigenen Veranlagungsgrundsätzen festgestellten Steuersubstrats zwischen den involvierten kantonalen Steuerhoheiten (Oesterhelt/Schreiber, in: StHG-Kommentar, a.a.O., Art. 22 N 9).

#### **E. 4.2.4**

Aus dem Gesagten erhellt, dass der Rekursgegnerin vollständig in ihrer Ansicht zu folgen ist, wonach für die Steuerperiode 2016 aufgrund der Sitzverlegung ein konkurrierendes bzw. paralleles Besteuerungsrecht besteht, mit Zuweisung der steuerbaren Elemente für den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 23. September 2016 an den Kanton Zürich und für den Zeitraum vom 24. September bis zum 31. Dezember 2016 an den Kanton Zug. Sowohl die Steuerausscheidung des Kantons Zürich mit einer Quote von 263/360 an dem von diesem Kanton festgestellten und veranlagten steuerbaren Gewinn und Kapital der Periode 2016 (Beilage 3 der Rekurrentin) als auch jene des Kantons Zug mit einer Quote von 97/360 an dem von diesem Kanton festgestellten und veranlagten steuerbaren Kapital der Periode 2016 (Beilage 9 der Rekursgegnerin) tragen diesem Umstand Rechnung. Namentlich ist eine korrekte Ausscheidung des steuerbaren Eigenkapitals durch die beiden Kantone erfolgt, ohne dass eine interkantonale Doppelbesteuerung resultiert (Kanton Zürich Fr. 730'000.–, Kanton Zug Fr. 270'000.–; insgesamt Fr. 1'000'000.–). In Bezug auf den

steuerbaren Reingewinn bestehen zwischen den beiden Kantonen zwar Unterschiede, diese sind jedoch nicht auf eine fehlerhafte Pro- rata-temporis-Ausscheidung zurückzuführen. Vielmehr beruhen diese alleine auf einer abweichenden Beurteilung von Aufrechnungen, was materiellrechtlich zulässig ist (vgl. E.

## **E. 5**

Urteil A 2019 21 ehemalige Sitzkanton Zürich ebenfalls eine Veranlagung am 14. August 2018 erlassen habe. Diese Veranlagung sei mit Einsprache vom 22. September 2018 angefochten worden. Das kantonale Steueramt Zürich sei mit Einspracheentscheid vom 11. Juli 2019 nicht auf die Einsprache eingetreten. Gegen den Einspracheentscheid habe die Rekurrentin mit Eingabe vom 30. Juli 2019 Rekurs beim Steuerrekursgericht Zürich geführt. Dieser Entscheid sei im Zeitpunkt der Erstellung des Rekurses noch pendent. Das Veranlagungsverfahren 2016 des Kantons Zürich könne im Kanton Zug mangels Zuständigkeit nicht angefochten werden. Das Verfahrensrecht zur Bekämpfung der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV sehe für diese Fälle vor, dass mindestens in einem der beteiligten Kantone (Zug oder Zürich) ein letztinstanzlicher Entscheid erwirkt werde, der dann mit Einheitsbeschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden könne. Im Verfahren vor Bundesgericht könne dann auch die Veranlagung des anderen Kantons angefochten werden. Nach Art. 100 Abs. 5 BGG könne die Veranlagung des Kantons Zürich somit erst vor Bundesgericht im Rahmen der Einheitsbeschwerde angefochten werden. Damit die Einheitsbeschwerde eingereicht werden könne, müsse die Rekurrentin das Zuger Verfahren auf dem Rechtsmittelweg vor Bundesgericht führen (BGE 133 I 300 ff., insb. E. 2.4). Das Rechtsschutzinteresse sei damit nachgewiesen. Die Rekurrentin habe ihren Sitz im August/September 2016 von D.\_\_\_\_\_ (ZH) nach E.\_\_\_\_\_ (ZG) verlegt. Zuständig sei die Veranlagungsbehörde jenes Kantons, wo die steuerpflichtige Gesellschaft am 31. Dezember des fraglichen Jahres ihren Sitz habe. Für die Steuerperiode 2016 gelte der Sitz per 31. Dezember 2016 als massgebend. Dieser Sitz sei gemäss Handelsregistereintragung per 31. Dezember 2016 in E.\_\_\_\_\_ (ZG). Nach Art. 22 Abs. 1 StHG sei ausschliesslich der Kanton Zug Veranlagungsbehörde für die ganze Steuerperiode 2016. Auch nach dem Recht der direkten Bundessteuer sei der Kanton Zug Veranlagungsbehörde für die ganze Steuerperiode 2016 (Art. 105 Abs. 3 DBG). Der Kanton Zürich sei dagegen offenkundig nicht Veranlagungsbehörde der Steuerperiode 2016. Eine Delegation der Veranlagungstätigkeit von einem Kanton zum anderen, i.c. von Zug nach Zürich, sei im Gesetz nicht vorgesehen und de iure auch nicht zulässig. Eine solche Delegation sei von der Rekurrentin ferner auch nie angezeigt worden, bzw. sei in keiner Weise aktenkundig.

### **E. 5.1**

Was die Gewinnsteuern 2016 betrifft (Bund und Kanton Zug), ergibt sich aus dem Einspracheentscheid, dass diese in Abweichung des Veranlagungsentscheids mit Fr. 0.– veranlagt worden sind. Die Rekursgegnerin anerkannte dabei den von der Rekurrentin deklarierten Verlustvortrag vollständig und die von ihr deklarierten Aufwände nur teilweise (Einspracheentscheid in Beilage 9 der Rekursgegnerin). Keine Anerkennung fand namentlich der deklarierte Aufwand von Fr. 96'000.– (Fakturen der C.\_\_\_\_\_ GmbH) mit der Begründung, dieser sei nicht nachgewiesen worden (Beilage 9 der Rekursgegnerin, Blatt 5). Die Rüge der Rekurrentin, der Aufrechnung fehle jede Begründung, geht daher fehl.

## **E. 5.2**

Im Steuerrecht fehlt es an einem Rechtsschutzinteresse praxisgemäss, wenn das steuerbare Einkommen oder der steuerbare Reingewinn auf Fr. 0.– festgesetzt wird. Lautet eine Veranlagung auf Null, kann daher mangels Beschwer auf das Rechtsmittel nicht eingetreten werden. Dies gilt auch dann, wenn das hinter der Veranlagung von Null stehende negative Einkommen (Verlust) zu einer Verlustverrechnung führen kann. Über die Höhe dieses verrechenbaren Verlusts ist erst im Zeitpunkt der Verlustverrechnung zu entscheiden (Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 132 N 15). Ebenso fehlt das Rechtsschutzinteresse, wenn die Beschwerde nicht erkennbar auf die Abänderung der im Einspracheentscheid festgesetzten Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen bzw. steuerbarer Reingewinn), den Steuersatz oder die Steuerbeträge abzielt oder wenn das Begehren bereits im vorinstanzlichen Verfahren gestellt und gutgeheissen wurde bzw. dazu in Widerspruch steht (Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, a.a.O., § 24 Rz. 23; Hunziker/Mayer-Knobel, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 140 N 23 m.w.H.; BGer 2C\_254/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2; 2C\_91/2012 vom 17. August 2012 E. 1.3.3 und 2C\_645/2011 vom 12. März 2012 E. 3.4 m.w.H.).

## **E. 5.3**

Weiter kommt nach ständiger Praxis des Bundesgerichts einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum anders

## **E. 5.4**

In Rechtskraft erwachsen ist daher vorliegend der mit dem Einspracheentscheid eröffnete steuerbare Reingewinn 2016 von Fr. 0.– beziehungsweise die damit verbundene Veranlagung der Gewinnsteuern 2016 (Bund und Kanton Zug) von Fr. 0.–, nicht jedoch die in der Begründung der Veranlagung aufgeführten Positionen, aus der hervorgeht, wie es zur Veranlagung kam. Als Folge fehlt es der Rekurrentin am Rechtsschutzinteresse in diesem Punkt, sodass diesbezüglich auf den Rekurs nicht einzutreten ist. 6. Zusammenfassend ergibt sich somit für das Gericht aufgrund der vorstehenden Erwägungen das Folgende:

## **E. 6**

Urteil A 2019 21 Es ergebe sich daher zum Rechtsbegehren 1 das folgende Ergebnis: Für die Steuerperiode sei alleinige Veranlagungsbehörde der Kanton Zug. Den Kanton Zürich treffe keine Mitwirkung und kein Recht, die Veranlagung selbst oder irgendwie antizipiert anstelle des Kantons Zug vorzunehmen. Das Feststellungsbegehren sei damit gutzuheissen. C.3 Zum Rechtsbegehren 2 ("Die "Begründung der Veranlagung" zum Einspracheentscheid sei an den Einspracheentscheid anzupassen") argumentierte die Rekurrentin wie folgt: Der Entscheid über eine Einsprache kenne ausschliesslich folgende Ausprägungen: Vollumfängliche Guttheissung, teilweise Guttheissung, Abweisung und Nichteintreten. Die Rekursgegnerin habe am 29. Oktober 2019 die Einsprache der Rekurrentin "vollumfänglich gutgeheissen". Dieser Entscheid sei zweifellos richtig und decke sich vollständig mit den Rechtsbegehren in der Einsprache vom 1. Februar 2019. Die materielle Begründung des Einspracheentscheids, also aus welchen Überlegungen die Rekursgegnerin zu ihrem Entscheid gefunden habe, sei nicht weiter ausgeführt worden. De iure gelte im Verwaltungsrecht, dass die Behörde ihren Entscheid wenigstens knapp begründen müsse, damit die steuerpflichtige Gesellschaft die Beweggründe der Verwaltung im Hinblick auf einen Rekurs kenne. Die Verwaltung müsse sich zwar nicht mit jedem einzelnen Argument

der Einsprache auseinandersetzen, aber die wesentlichsten Überlegungen, welche den Einspracheentscheid determinieren, müssten klar und verständlich ausgeführt werden. Die Einsprache vom 1. Februar 2019 sei "vollumfänglich gutgeheissen", d.h. alle Rechtsbegehren der Einsprache geschützt worden. Zuzufolge der ganzheitlichen Guttheissung der Einsprache habe die Rekursgegnerin eine weitere Begründung unterlassen können und sie sei nach dem im Verwaltungsrecht geltenden Vertrauensprinzip darauf zu behaften. Gleichzeitig habe die vollständige Guttheissung der Einsprache zur Folge, dass die Rekurrentin auf einen Rekurs habe verzichten können, weil ja im Grundsatz – abgesehen von der bereits thematisierten interkantonalen Doppelbesteuerung – das Rechtsschutzinteresse fehle. Zusammen mit der Eröffnung des Einspracheentscheids habe die Rekursgegnerin auf einem Beiblatt zur Berechnung des Reingewinns unter Ziffer 2.3 "verdeckte Gewinnausschüttung" wie schon in der ursprünglichen Veranlagung 2016 vom 3. Januar 2019 eine Aufrechnung im Umfang von Fr. 96'000.– aufgeführt. Die Rekurrentin habe in ihrer Einsprache vom 1. Februar 2019

#### **E. 6.1**

Dem Begehren der Rekurrentin auf Einsicht in die Kommunikation zwischen der Rekursgegnerin mit der ASU konnte durch Zustellung der entsprechenden Akten an die Rekurrentin in diesem Verfahren Folge geleistet werden. Da der vorliegend angefochtene Einspracheentscheid der Rekursgegnerin in keiner Weise mehr auf diese Kommunikation abstellt, kann offenbleiben, inwiefern diesbezüglich ein Mangel in der Gewährung des rechtlichen Gehörs überhaupt vorgelegen hatte bzw. es gilt dieser im vorliegenden Verfahren als geheilt.

#### **E. 6.2**

Der Antrag der Rekurrentin auf Sistierung des vorliegenden Verfahrens wird abgewiesen.

#### **E. 6.3**

Der interkantonalrechtliche Antrag der Rekurrentin auf Feststellung, es sei der Kanton Zug in der Steuerperiode 2016 die alleine zuständige Veranlagungsbehörde wird abgewiesen.

#### **E. 6.4**

Auf den Antrag der Rekurrentin, die "Begründung der Veranlagung" zum Einspracheentscheid sei an den Einspracheentscheid anzupassen wird mangels Beschwer nicht eingetreten.

#### **E. 7**

Urteil A 2019 21 unter Rechtsbegehren 2 explizit beantragt, dass von einer Aufrechnung abzusehen sei. Diese Aufrechnung stehe damit im krassen Widerspruch zur "vollumfänglichen" Guttheissung der Einsprache vom 1. Februar 2019, welche auch die Guttheissung des Rechtsbegehrens 2 miterfasse. Im Übrigen fehle im Einspracheentscheid jede Begründung für die Erwähnung von Ziffer 2.3. Offensichtlich könne es sich bei der Erwähnung von Ziffer 2.3 daher nur um ein redaktionelles Versehen der Rekursgegnerin handeln. Der Einspracheentscheid sei zu bereinigen. Es ergebe sich daher zum Rechtsbegehren 2 das folgende Ergebnis: Die unter Ziffer 2.3 aufgeführte "verdeckte Gewinnausschüttung" stehe im krassen Widerspruch zur "vollumfänglichen Guttheissung" der Einsprache. Deren etwaige unbegründete Geltendmachung würde das Vertrauensprinzip unhaltbar verletzen. Es sei offenkundig, dass der dominierende Einspracheentscheid prioritär vorgehe, d.h. die Beiblätter müssten inhaltlich an den Einspracheentscheid

redaktionell und inhaltlich angepasst werden. Das Rechtsbegehren 2 sei damit gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang werde die Rekursgegnerin kostenpflichtig. Die Rekurrentin mache die Kostenauslagen für die Wahrung ihrer Rechte in diesem Verfahren in Höhe von Fr. 3'877.20 (entsprechend Fr. 3'600.– zuzüglich 7,7% MWSt) geltend, was gemäss dem aktuell gültigen Honoraransatz 10 Stunden zu Fr. 360.– (exkl. 7,7% MWSt) entspreche. Die Bemühungen in dieser Sache würden die Prüfung der Sach- und Rechtslage sowie das Erstellen und die Einreichung der Rechtsschrift umfassen. Der total geltend gemachte Zeitaufwand sei nach Ansicht der Rekurrentin angemessen und nicht übersetzt. D. Den vom Gericht verfügten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– bezahlte die Rekurrentin innert Frist. E. Mit Vernehmlassung vom 14. Januar 2020 beantragte die Rekursgegnerin die Abweisung des Rekurses, unter Kostenfolgen zulasten der Rekurrentin. Begründend wurde das Folgende ausgeführt: E.1 Betreffend Rechtsbegehren 1 (zuständige Veranlagungsbehörde): Die Rekurrentin sei im Kanton Zug mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.– veranlagt worden. Nach der Rechtsprechung sei das Rechtsschutzinteresse in diesem Fall grundsätzlich zu verneinen. Ebenso fehle es an einem Rechtsschutzinteresse, wenn die Einsprache nicht erkennbar auf die Abänderung der in der Veranlagungsverfügung festgesetzten

#### **E. 7.1**

Gemäss § 120 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Gutheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. Auch gemäss Regelung im DBG trägt die unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Vorliegend unterliegt die Rekurrentin in der Hauptsache, weshalb sie die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit sowie dem Streitwert (§ 1 Abs. 2 KoV VG) ermittelt und werden vorliegend, den Umfang des Schriftenwechsels und der aufgeworfenen Rechtsfragen berücksichtigend, auf Fr. 4'000.– festgesetzt. Die Spruchgebühr wird im Betrag von Fr. 2'000.– mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet und im Betrag von Fr. 2'000.– der Rekurrentin in Rechnung gestellt.

#### **E. 7.2**

Nach § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Bei der direkten Bundessteuer gilt für die Zusprechung von Parteikosten Art. 64 Abs. 1 VwVG sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 DBG), welcher festhält: "Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen." Da die Rekurrentin nicht von einer Fachperson vertreten wurde und überdies vor Gericht in der Hauptsache unterliegt, entfällt die Zusprechung einer Parteientschädigung.

#### **E. 8**

Urteil A 2019 21 Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen, steuerbares Vermögen), den Steuersatz oder die Steuerbeträge abziele (BGer 2C\_233/2017 vom 13. April 2018 E. 2.2). Bei einer interkantonalen Doppelbesteuerung habe die Vorinstanz des Bundesgerichts die Vorbringen eines Beschwerdeführers bzw. Rekurrenten zu prüfen, auch wenn dieser die

Veranlagung des Kantons, in dem er das Verfahren führt, als richtig und die Veranlagung eines anderen Kantons als unzutreffend erachte. Die Vorinstanz des Bundesgerichts habe somit im Rahmen der Überprüfung der Veranlagung des eigenen Kantons den massgebenden Sachverhalt festzustellen und die erforderliche rechtliche Würdigung vorzunehmen. Sie könne sich insbesondere nicht auf die Feststellung beschränken, mangels Beschwer im eigenen Kanton fehle es dem Beschwerdeführer bzw. dem Rekurrenten an einem Rechtsschutzinteresse (BGE 139 II 373 E. 1.7). Die Rekurrentin mache geltend, sie habe ein aktuelles Rechtsschutzinteresse, weil für die Steuerperiode 2016 auch der für die Veranlagung ihrer Ansicht nach nicht befugte ehemalige Sitzkanton Zürich eine Veranlagung erlassen habe. Dazu Folgendes: Verlege eine juristische Person während einer Steuerperiode ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung von einem Kanton in einen anderen Kanton, so sei diese in den beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig (Art. 22 Abs. 1 Satz 1 StHG). Diese Bestimmung weiche von der Regelung für natürliche Personen ab, wo grundsätzlich auf den Wohnsitz am Ende der Steuerperiode abgestellt werde (Art. 4b Abs. 1 StHG). Veranlagungsbehörde im Sinne des Art. 39 Abs. 2 StHG sei diejenige des Kantons des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung am Ende der Steuerperiode (Art. 22 Abs. 1 Satz 2 StHG). Der Gewinn und das Kapital würden zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeschieden (Art. 22 Abs. 3 StHG). Die Steuerpflicht bestehe für die gesamte Steuerperiode (vorliegend 2016) in allen betroffenen Kantonen (hier Zürich und Zug), in denen in derselben Steuerperiode eine persönliche Zugehörigkeit bestanden habe. In all diesen Kantonen werde eine Veranlagung durchgeführt. Zeitlich dürften die Kantone nur die Perioden als Hauptsteuerdomizil besteuern, in denen die persönliche Zugehörigkeit in ihrem Kanton bestanden habe. Aufgrund der Einheit der Steuerperiode müsse kein Zwischenabschluss erstellt werden, sondern die Steuerpflicht sei für die ganze Periode ungeteilt; es komme nicht zu einem Ende und Beginn der Steuerpflicht. Es gehe nur um die Zuordnung des Steuersubstrats zwischen den verschiedenen Steuerhoheiten (Steuerausscheidung, Art. 22 Abs. 3 StHG). Der Wechsel trete am Tag der Sitzverlegung ein. Materiell dürfe jeder Kanton die

## **E. 9**

Urteil A 2019 21 Steuerfaktoren nach seiner Veranlagungspraxis bestimmen (z.B. Korrektur bei geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen usw.). Der Gewinn der gesamten Steuerperiode könne somit für die verschiedenen Kantone unterschiedlich hoch sein. Da für die gesamte Steuerperiode eine parallele Besteuerung bestehe, könnten sowohl der Wegzugs- als auch der Zuzugskanton den Gesamtgewinn und das steuerbare Kapital nach eigener Veranlagungspraxis ermitteln. Der Gesamtgewinn sei dann grundsätzlich pro rata temporis aufzuteilen (Oesterhelt/Schreiber, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 22 N 7ff.). Sinngemäss äussere sich auch das Kreisschreiben Nr. 17 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 27. November 2001 (Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung [Juristische Personen]), namentlich dessen Ziffer 3. Aus dem Gesagten erhelle, dass für die Steuerperiode 2016 aufgrund der Sitzverlegung ein konkurrierendes bzw. paralleles Besteuerungsrecht bestehe, wobei die steuerbaren Elemente für den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 23. September 2016 dem Kanton Zürich und für den Zeitraum vom 24. September bis zum 31. Dezember 2016 dem Kanton Zug zuzuweisen seien. Sowohl die Steuerausscheidung des Kantons Zürich

(Beilage 3 der Rekurrentin) als auch jene des Kantons Zug (Beilagen 6 und 9 der Rekursgegnerin) trügen diesem Umstand vollumfänglich Rechnung. Namentlich sei eine korrekte Ausscheidung des steuerbaren Eigenkapitals erfolgt, ohne dass eine interkantonale Doppelbesteuerung resultierte (Zürich Fr. 730'000.–, Zug Fr. 270'000.–; insgesamt Fr. 1'000'000.–). In Bezug auf den steuerbaren Reingewinn würden zwar Unterschiede bestehen, diese seien allerdings nicht auf fehlerhafte Pro-rata-temporis-Ausscheidungen zurückzuführen. Vielmehr beruhten sie alleine auf einer abweichenden Beurteilung von Aufrechnungen sowie darauf, dass der Kanton Zug die gegen seine Veranlagung erhobene Einsprache vollumfänglich gutgeheissen habe, während der Kanton Zürich infolge Fristversäumnisses nicht auf die Einsprache eingetreten sei (Rekursbeilage 5). Unter diesen Umständen liege weder eine aktuelle oder virtuelle Doppelbesteuerung noch eine Verletzung von Art. 22 Abs. 1 StHG vor, weshalb die Rekurrentin mit ihren Einwänden nicht gehört werden könne. Es bestehe auch kein Anlass, das Zuger Rekursverfahren bis zum Entscheid des Zürcher Steuerrekursgerichts zu sistieren. Dies umso mehr, als der steuerbare Reingewinn im Zuger Einspracheentscheid auf Fr. 0.– festgesetzt worden sei und im Zuger Verfahren nicht über die Steuerhoheit bzw. den Veranlagungsgegenstand des Kantons Zürich befunden werden könne. Aufgrund des unbestrittenen Sitzwechsels seien

#### **E. 10**

Urteil A 2019 21 hingegen keine Gründe ersichtlich, wieso aus Zuger Sicht nicht wie geschehen eine interkantonale Steuerauscheidung mit dem Kanton Zürich vorgenommen werden müsste, andernfalls zumindest eine virtuelle Doppelbesteuerung vorläge. Betreffend die direkte Bundessteuer sei festzuhalten, dass gemäss Art. 108 Abs. 1 DBG der Veranlagungsort der direkten Bundessteuer bei umstrittener interkantonaler Zuständigkeit durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) bestimmt werde. Insoweit die Rekurrentin dem Verwaltungsgericht beantrage, über den Veranlagungsort der direkten Bundessteuer zu befinden (Rechtsbegehren 1 bzw. Rekurs Ziff. 19), sei sie deshalb nicht zu hören (BGer 2P.22/2007 vom 10. März 2008 E. 6). Der Kanton Zürich habe nach der hier vertretenen Auffassung korrekterweise auf die Erhebung der direkten Bundessteuer verzichtet (Art. 105 Abs. 3 DBG), und die Rekurrentin verlange die Erhebung derselben in Zug. Eine Überweisung an die ESTV zum Erlass eines Zuständigkeitsentscheides erübrige sich deshalb mangels umstrittener Zuständigkeit. E.2 Betreffend Rechtsbegehren 2 (Begründung der Veranlagung): Anfechtungsgegenstand könne nur das Dispositiv einer Verfügung sein, in welchem die Steuerfaktoren und der Steuerbetrag genannt würden. Die Erwägungen, worauf die Festsetzungen beruhten, hätten nur die Bedeutung von Motiven; diese würden an der materiellen Rechtskraft der Entscheidung für sich allein grundsätzlich nicht teilnehmen (statt vieler BGer 2C\_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 3.4.2). Im angefochtenen Einspracheentscheid sei mangels Nachweises an der Aufrechnung der Position "Aufwendungen fakturiert an C. \_\_\_\_\_ GmbH" im Betrag von Fr. 96'000.– festgehalten worden. Es sei dennoch eine vollumfängliche Gutheissung erfolgt, indem der steuerbare Reingewinn auf Fr. 0.– festgesetzt worden sei. Die besagte Aufrechnung sei mithin ohne Einfluss auf das Veranlagungsdispositiv geblieben. Wenn eine juristische Person in der Bemessungsperiode einen Verlust erlitten habe oder nach der Verrechnung eines Gewinnes mit Vorjahresverlusten ein Verlust resultiere, so laute die entsprechende Veranlagung auf null Franken. In Rechtskraft erwachse bloss diese Zahl Null. Dagegen werde die Festsetzung des vortragbaren Verlustes von der Rechtskraft nicht erfasst und könne entsprechend in den nachfolgenden Veranlagungen erneut überprüft werden.

## **E. 11**

Urteil A 2019 21 Von diesem Grundsatz sei nur abzuweichen, wenn die Höhe des Verlustvortrages Gegenstand einer eigentlichen Feststellungsverfügung bilden oder wenn sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben eine Bindungswirkung ergeben würde. Mit Bezug auf die Zulässigkeit von gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehenen Feststellungsentscheiden bestehe eine zurückhaltende Praxis. Insoweit bedürfe es eines aktuellen schützenswerten Interesses der Steuerpflichtigen, welches kumulativ voraussetze, dass eine Unklarheit über Rechte und Pflichten bestehe, der Steuerpflichtigen Nachteile drohten und sie ohne verbindlichen Vorbescheid einen Entscheid fällen oder anderweitig handeln müsste (aktuelles Interesse) und schliesslich sei gefordert, dass dem schutzwürdigen Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung entsprochen werden könne. Ein solches schutzwürdiges Feststellungsinteresse sei aber betreffend die Feststellung der nach § 65 Abs. 1 StG bzw. Art. 67 Abs. 1 DBG auf das Folgejahr vortragbaren Verluste nicht gegeben, da die Berechnung der vorzutragenden Verluste sich jährlich änderten, indem wegen der zeitlichen Beschränkung das älteste Jahr jeweils weg falle und damit der sich ergebende Verlustvortrag in den folgenden Jahren seine Bedeutung verliere (BGer vom 9. Mai 2001 in: StE 2001 B 96.11 Nr. 6). Somit könne sich ein allfälliges Problem bei der Ermittlung des Verlustvortrages in einem bestimmten Augenblick infolge Zeitablaufs erledigen, vor allem dann, wenn auch in den Folgejahren kein Gewinn ausgewiesen würde, der gegebenenfalls mit Verlusten aus Vorjahren zu verrechnen wäre. Die Frage, ob und welche vortragbaren Verluste vorhanden seien, stelle sich aktuell erst, wenn eine Verrechnung mit Gewinnen tatsächlich möglich sei. Dies bedeute, dass die Zulässigkeit und Höhe der streitbetreffenen Aufrechnung von Fr. 96'000.– dannzumal nochmals überprüft werden könne. Vor diesem Hintergrund sei es denn auch nicht zu beanstanden, dass im Einspracheentscheid von einer detaillierten Begründung abgesehen und stattdessen lediglich darauf hingewiesen worden sei, dass mangels Nachweises an der Aufrechnung festgehalten werde. Es sei im Übrigen anzufügen, dass selbst die Rekurrentin darauf verweise, dass für die besagten Aufwendungen keine Arbeitsrapporte bzw. Aufschlüsselungen vorlägen (Beilage 5 der Rekursgegnerin). Insgesamt ergebe sich somit, dass dem Antrag der Rekurrentin, die "Begründung der Veranlagung" anzupassen, nicht entsprochen werden könne. E.3 Betreffend Rechtsbegehren 3 (Akteneinsicht): Nachdem die Einsprache im Sinne des Veranlagungsdispositivs vollumfänglich gutgeheissen und dabei namentlich auch von der Aufrechnung des Leasingaufwands habe abgesehen werden können, sei die Rekursgegnerin davon ausgegangen, dass die Gesuche um Einsicht in die Unterlagen der

## **E. 12**

Urteil A 2019 21 ASU (Beilagen 7 und 10 der Rekursgegnerin) nunmehr gegenstandslos seien. Dies namentlich auch deshalb, weil zum einen der Rekursgegnerin bis zum heutigen Zeitpunkt lediglich die Meldung der ASU vom 15. Dezember 2017 an das kantonale Steueramt Zürich vorgelegen habe (Beilage 11 der Rekursgegnerin), von der die Rekurrentin aufgrund des Zürcher Rechtsmittelverfahrens bereits Kenntnis gehabt haben dürfte, und zum anderen zwischen der ASU und der Rekursgegnerin kein Schriftverkehr stattgefunden habe. Im vorliegenden Rekursverfahren stelle die Rekurrentin indes abermals einen entsprechenden Antrag auf Akteneinsicht. Soweit aus Sicht der ESTV/ASU keine schutzwürdigen Interessen entgegenständen (vgl. Art. 114 Abs. 2 DBG) und diese auch keine anderen Einwände vorbrächten, erscheine es der Rekursgegnerin zulässig, wenn das

Verwaltungsgericht der Rekurrentin Einsicht in die Meldung der ASU, die Bestandteil ihrer Steuerakte bilde, gewähre. Die Rekursgegnerin sei aufgrund des Devolutiveffekts nicht mehr berechtigt, das Gesuch zu behandeln. Es sei im Weiteren nicht ersichtlich, inwiefern eine seit Jahren hemmungslose, spontane Kommunikation zwischen der ASU und dem kantonalen Steueramt St. Gallen (so "SG" im Rekurs Ziff. 11) für das vorliegende Verfahren relevant sein solle. Zum einen habe sich die Korrespondenz vorliegend auf die ASU und das kantonale Steueramt Zürich, nicht hingegen auf das kantonale Steueramt St. Gallen bezogen. Und zum anderen gelte auch die ASU als inländische Steuerbehörde i.S.v. Art. 111 DBG (Art. 195 Abs. 1 DBG; Locher, Kommentar zum DBG: Bd. III, Basel 2015, Art. 111 N 13, Einführung zu Art. 190 ff. N 11). Sodann falle das Veranlagungsverfahren nicht unter den Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 1 EMRK, weil Gegenstand des Verfahrens über die Steuerfestsetzung nicht zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen im Sinne der Konventionsvorschrift seien (Zweifel et. al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht: Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 2 N 2, mit Hinweisen). F. Mit Schreiben vom 16. Januar 2020 liess sich die Rekurrentin wie folgt zur aktuellen Entwicklung im Zürcher Steuerverfahren vernehmen: Am 11. Dezember 2019 habe das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich den Rekurs der Rekurrentin abgewiesen, weil offenbar aufgrund eines vermeidbaren Fehlers die Einsprache im Kanton Zürich um wenige Tage zu spät eingereicht worden sei. Die genauen Umstände dieser für die Rekurrentin katastrophalen Leistung liessen sich leider nicht mehr beweissicher rekonstruieren.

### **E. 13**

Urteil A 2019 21 Im Ergebnis sei die Rekurrentin zum Schluss gekommen, dass das Prozessrisiko eines Weiterzugs des Zürcher Entscheids zu gross sei. Sie verzichte daher auf die Einreichung einer Beschwerde gegen den Entscheid des Zürcher Steuerrekursgerichts beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und konzentriere sich neu vollständig auf den Zuger Verfahrensstrang, d.h. das vorliegende Rekursverfahren A 2019 21. Im Rahmen der später folgenden Einheitsbeschwerde vor Bundesgericht werde die Rekurrentin die falsche Veranlagung 2016 des dafür offenkundig überhaupt nicht zuständigen Kantons Zürich erneut anfechten. Damit könne der Eintritt einer tatsächlichen Doppelbesteuerung in zwei Kantonen doch noch vermieden und der unberechtigte Steueranspruch des Kantons Zürich bekämpft werden. G. Mit Vernehmlassung vom 21. Januar 2020 schrieb die ESTV, sie äussere sich bei den Staats- und Gemeindesteuern praxisgemäss nur in Belangen, die mit dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in Widerspruch stünden. Vorliegend seien keine diesbezüglichen Anmerkungen angezeigt, weshalb auf das Stellen eines Antrages verzichtet werde. Auf weitere Vorbringen der ESTV ist, soweit erforderlich, im Rahmen der Erwägungen einzugehen. H. Mit Schreiben vom 24. Februar 2020 reichte die Rekurrentin ihre Replik ein. Sie hielt an ihre Rekurseingabe vollumfänglich fest und stellte neu die folgenden zwei verfahrensleitenden Rechtsbegehren: 1. Die Beilagen 1–11 zur Vernehmlassung der Rekursgegnerin vom 14. Januar 2020 seien zur Akteneinsicht ihr offenzulegen und es sei ihr eine Frist zur Stellungnahme anzusetzen. 2. Das vorliegende Verfahren sei zu sistieren, bis ein rechtskräftiger Entscheid über die am Bundestrafgericht hängige Beschwerde der Organperson der Rekurrentin (F. \_\_\_\_\_) auf Herausgabe der beschlagnahmten Akten durch die ASU und Unverwertbarkeitserklärung der ASU-Handlungen vorliegt. Zum ersten verfahrensleitenden Rechtsbegehren wurde ausgeführt, die Rekursgegnerin habe zusammen mit ihrer Vernehmlassung insgesamt 11 Beilagen eingereicht, welche der Rekurrentin zumindest teilweise nicht bekannt seien. Es sei daher bezüglich dieser Beilagen

vollständige Akteneinsicht zu gewähren.

#### **E. 14**

Urteil A 2019 21 Zum zweiten verfahrensleitenden Rechtsbegehren wurde im Wesentlichen vorgebracht, das vor Bundesstrafgericht hängige Beschwerdeverfahren betreffe explizit auch die Rekurrentin, welche als mitbetroffene Partei im Verfahren aktivlegitimiert sei. Die Rekurrentin werde vor Bundestrafgericht wie andere Gesellschaften durch die Organperson der Rekurrentin vertreten. Es gehe in diesem Verfahren konkret um die konzeptionelle EMRK-Widrigkeit der ASU aufgrund der fehlenden Unabhängigkeit nach Art. 6 Abs. 1 EMRK. Die Kernfrage dabei laute, ob die Tätigkeit der ASU als integrierte Abteilung der ESTV überhaupt konventionskonform zur EMRK stehe. Weil Völkerrecht gegenüber Staatsrecht stets Vorrang geniesse und die sogenannte Schubert-Praxis durch das Bundesgericht abgeschafft worden sei, müsse der hierarchische Rechtsaufbau hinterfragt werden und insbesondere die Tätigkeit der ASU als Verwaltungsstraforgan korrekt verortet werden. Werde die Beschwerde gegen die ASU gutgeheissen, führe dies zwangsläufig zum Zusammenbruch aller Verwaltungsverfahren, welche ausschliesslich auf die ASU-Befunde abstellten. Dazu gehöre auch die Veranlagung 2016, welche die Rekursgegnerin vorgenommen habe und aktuell dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug zur Beurteilung vorliege. Die Rekursgegnerin habe bei der Veranlagung 2016 auf eigene Ermittlungen und Untersuchungshandlungen vollständig verzichtet und stelle zur Gänze auf die mutmasslich EMRK-widrigen ASU-Erhebungen ab. Zur Frage des im Kanton Zürich geführten Rechtsmittelverfahrens erläuterte die Rekurrentin unter Verweis auf ein entsprechendes Schreiben des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich, dass dieses Gericht praxisgemäss keine Rechtskraftbescheinigungen ausstelle. Die Rekurrentin bestätigte jedoch erneut, dass sie den Zürcher Entscheid nicht weitergezogen habe, was nicht gleichbedeutend sei mit einem Verzicht der materiellen Anfechtung der Veranlagung 2016 im Kanton Zürich. Auf die weiteren, zuweilen weitschweifenden Vorbringen der Rekurrentin in der Replik wird, soweit erforderlich, im Rahmen der Erwägungen eingegangen. I. Mit Schreiben vom 26. Februar 2020 ersuchte das Gericht die ESTV um Stellungnahme betreffend Gewährung der Einsicht in die dem Gericht von der Rekursgegnerin eingereichten Akten, welche die Kommunikation zwischen der kantonalen Steuerverwaltung Zürich und der Abteilung Strafsachen und Untersuchung (ASU) der ESTV betreffen. Im gleichen Schreiben vertrat das Gericht sodann den Standpunkt, dass nach einer ersten Sichtung der Rechtsschriften samt Unterlagen der Referent zum Schluss gekommen sei, das vorliegende Verfahren vorläufig nicht zu sistieren.

#### **E. 15**

Urteil A 2019 21 J. Am 6. März 2020 antwortete die ESTV, dass sie nach Durchsicht der von der Rekursgegnerin zusammengestellten und eingereichten Beilagen 1–11 bestätigen könne, dass diese Unterlagen der Rekurrentin auch aus ihrer Sicht zugänglich gemacht werden könnten. Ergänzend wies die ESTV darauf hin, dass entsprechend bevollmächtigte Personen bei Bedarf Einsicht in die Akten des von der Rekurrentin erwähnten Strafverfahrens der Abteilung Strafsachen und Untersuchung (ASU) der ESTV nehmen könnten. Zur Frage einer allfälligen Sistierung des vorliegenden Verfahrens sei zu bemerken, dass gemäss Stellungnahme der Rekurrentin vom 16. Januar 2020 die Frist für die Einreichung einer Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im Verfahren 1 ST.2019.144 verpasst worden sei. In der Vernehmlassung der Rekursgegnerin vom 14. Januar 2020 werde auf Seite vier zudem dargelegt, dass im vorliegenden Fall

letztlich nicht die Veranlagungszuständigkeit, sondern vielmehr die Frage der Zuordnung des Steuersubstrats zwischen den Kantonen Zug und Zürich auf Ebene der Kantons- und Gemeindesteuern streitbetroffen sei. Nach Kenntnisnahme der erwähnten Stellungnahmen schliesse sich die ESTV der Betrachtungsweise des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug an, das vorliegende Verfahren vorläufig nicht zu sistieren, auch für den Bereich der direkten Bundessteuer. K. Mit Schreiben vom 3. April 2020 reichte die Rekurrentin dem Gericht eine "Ergänzende Stellungnahme und Ergänzung zur Replik vom 24. Februar 2020" ein. Sie führte darin u.a. aus, dass sie vom Schreiben der ASU vom 15. Dezember 2017 an das kantonale Steueramt Zürich erst Jahre später, d.h. am 20. September 2019, anlässlich einer Akteneinsicht beim Steuerrekursgericht des Kantons Zürich habe Einsicht nehmen können. Die gewählte Art dieser Kommunikation sei mit der innerstaatlichen Gesetzgebung (z.B. Art. 195 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 111 DBG) nicht gerechtfertigt. Sodann liess sich die Rekurrentin betreffend die von der ESTV offerierte Einsicht in die Akten des Strafverfahrens der ASU wie folgt vernehmen: Dieser recht offenherzig vorgetragenen Einladung der ESTV sei klar und deutlich zu widersprechen. So bleibe völlig unklar, welche "bevollmächtigten Personen" die ESTV hier konkret meine. Weiter bleibe unklar, welches ASU-Strafverfahren die ESTV anspreche. Der Hinweis "in das von A. \_\_\_\_\_ AG erwähnte Strafverfahren" sei beliebig formuliert. Es sei in Erinnerung zu rufen, dass es gegen die Rekurrentin nie ein Strafverfahren der ASU gegeben habe.

## **E. 16**

Urteil A 2019 21 Auf die weiteren Ausführungen der Rekurrentin wird, sofern erforderlich, in den Erwägungen eingegangen. L. Mit Duplik vom 9. April 2020 hielt die Rekursgegnerin an ihren bisherigen Anträgen fest. Ergänzend wurde das Folgende ausgeführt: Die Meldung der ASU vom 15. Dezember 2017, an welcher die Rekursgegnerin nicht beteiligt gewesen sei, sei im Rahmen der Veranlagung nur im Zusammenhang mit einer einzigen Aufrechnung massgebend gewesen, und zwar mit dem "geschäftsmässig nicht begründeten Leasingaufwand" in Höhe von Fr. 25'136.–. Im Einspracheentscheid sei im Anschluss an eine erneute, eingehende Überprüfung von dieser Aufrechnung vollumfänglich abgesehen worden. Die ausführlichen Rügen zum Verfahren der ASU liefen deshalb bereits aus diesem Grund ins Leere. Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass sich die durch die Rekurrentin kritisierte Stellung, Einordnung und Kompetenzen der ASU mitunter aufgrund der Art. 190 ff. DBG sowie des VStR ergäben. Dabei handle es sich um für die rechtsanwendenden Behörden massgebliches Bundesrecht (Art. 190 BV). Das Veranlagungsverfahren gelte weder als zivil- noch als strafrechtliche Streitigkeit i.S.v. Art. 6 Abs. 1 EMRK, und es bestehe auch kein Grund, die in einem ASU-Verfahren erhobenen Akten für das Veranlagungsverfahren auszuschliessen (BGE 144 II 427 E. 2.3.2 u. 2.3.3). Auch wenn die Rekurrentin gegenüber dem Bundesstrafgericht auf nicht vorgebrachte Rügen im zitierten Bundesgerichtsverfahren verweise (Replikbeilage 5, Rz. 39 ff.), seien die allgemeinen prozessualen Ausführungen des Bundesgerichts, welches sich im Übrigen auch zur Rechtsprechung des EGMR geäussert habe, nach der hier vertretenen Auffassung hinreichend klar. Ebenso unerheblich seien die Ausführungen zum Zürcher Rechtsmittelverfahren, da – wie in der Vernehmlassung abschliessend gezeigt – keine aktuelle oder virtuelle Doppelbesteuerung vorliege und im Zuger Verfahren nicht über den Veranlagungsgegenstand des Kantons Zürich befunden werden könne. Der Versuch der Rekurrentin, die Fristversäumnis im Zürcher Verfahren mit Berufung auf eine angebliche Doppelbesteuerung zu heilen, verfange daher nicht. Dem Kanton Zürich sei es im Übrigen entgegen der Ansicht der Rekurrentin unbenommen, seine Veranlagung vor jener des

Kantons Zug vorzunehmen (vgl. hierzu sinngemäss das Urteil SB.2015.00021 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. Dezember 2015 E. 3.3, auf welches sich

#### **E. 17**

Urteil A 2019 21 auch das aktenhängige [Replikbeilage 1] Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich in E. 2c beziehe). Auch die Einwände gegen die Begründung im Einspracheentscheid überzeugten nicht. Da der steuerbare Gewinn sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 0.– festgesetzt worden sei, sei es korrekt gewesen, von einer vollständigen Gutheissung zu sprechen, auch wenn nicht sämtlichen Anträgen der Rekurrentin entsprochen worden sei. Über die Höhe des Verlustvortrags, der nicht Teil des Dispositivs sei und damit nicht in Rechtskraft erwachse, sei erst anlässlich einer allfälligen Verlustverrechnung zu befinden. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb es der Rekurrentin nicht zumutbar sein sollte, sich dannzumal nochmals mit dem aufgerechneten Aufwand auseinanderzusetzen, zumal es ihr gemäss § 127 Abs. 3 StG bzw. Art. 126 Abs. 3 DBG obliege, alle relevanten Unterlagen während zehn Jahren aufzubewahren. Die Verlustverrechnung erfolge dagegen nur für die vergangenen sieben Jahre (vgl. § 65 Abs. 1 StG bzw. Art. 67 Abs. 1 DBG). In der ergänzenden Stellungnahme bestätige die Rekurrentin nochmals ausdrücklich, dass sie am 20. September 2019 anlässlich einer Akteneinsicht beim Zürcher Steuerrekursgericht Einsicht in die Meldung der ASU vom 15. Dezember 2017 habe nehmen können. Mithin seien der Rekurrentin sämtliche Unterlagen der ASU, die der Rekursgegnerin vorgelegen hätten, bekannt gewesen. Vor diesem Hintergrund und mit Blick auf die Tatsache, dass im Einspracheentscheid nicht mehr auf die Meldung der ASU abgestellt worden sei, seien die im Einspracheverfahren gezogenen Schlüsse betreffend die Gegenstandslosigkeit des Akteneinsichtsgesuchs nicht zu beanstanden. Was den Sistierungsantrag betreffe, werde darauf hingewiesen, dass das vor dem Bundesstrafgericht hängige Verfahren keinerlei Einfluss auf das hier zu beurteilende Rekursverfahren habe, weshalb eine Sistierung nicht angezeigt erscheine (BGE 144 II 427 E. 2.3.3). M. Mit Schreiben vom 29. April 2020 liess die ESTV mitteilen, dass sie auf die Einreichung einer Duplik verzichte. Es erfolgten keine weiteren Schriftenwechsel.

#### **E. 18**

Urteil A 2019 21 Das Verwaltungsgericht erwägt: 1. Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG). Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen und kommunalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im

Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst. Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 29. Oktober 2019 datiert vom 29. November 2019 (mit Poststempel vom 28. November 2019). Er gilt daher als rechtzeitig eingereicht. Er entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb er vom Gericht zu prüfen ist. 2. Die Rekurrentin beantragt vorab in verfahrensleitender Hinsicht a) einerseits die Gewährung der Akteneinsicht und Offenlegung der Kommunikation zwischen der Rekursgegnerin und der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) der ESTV (Rekursbegehren 3 im Rekurs Rz. 11) bzw. Offenlegung der Beilagen Nr. 1 bis 11 zur Vernehmlassung der Rekursgegnerin (Replik Rz. 10, S. 5),

#### **E. 19**

Urteil A 2019 21 b) sowie andererseits die Sistierung des vorliegenden Gerichtsverfahrens bis zum rechtskräftigen Entscheid über die beim Bundesstrafgericht hängige Beschwerde der Organperson der Rekurrentin, welche die Herausgabe der beschlagnahmten Akten durch die ASU und eine Unverwertbarkeitserklärung der ASU-Handlungen verlange (Replik Rz. 17, S. 15). Über diese verfahrensleitenden Anträge ist vor der Prüfung der materiellen Streitfragen zu entscheiden (vgl. betreffend Akteneinsichtsrecht: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 124 N 11).

#### **E. 20**

Urteil A 2019 21 Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf führen würde. Dementsprechend ist die Heilung von Gehörmängeln insbesondere im Verfahren der Einsprache zulässig, der die Funktion einer Wiedererwägung zukommt, aber auch im kantonalen Beschwerdeverfahren, weil die Rechtsmittelbehörden uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis haben. So kann z.B. unterlassene Akteneinsicht im Rechtsmittelverfahren gewährt werden (Zweifel/Hunziker, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 114 N 10, mit Verweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

#### **E. 21**

Urteil A 2019 21 die Rekursgegnerin herangezogenen Unterlagen gewahrt wurde beziehungsweise als im vorliegenden Verfahren geheilt gilt, soweit er im Einspracheverfahren überhaupt verletzt worden war. Eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz infolge Verletzung des rechtlichen Gehörs ist folglich nicht angezeigt.

#### **E. 22**

Urteil A 2019 21 3. In materieller Hinsicht beantragt die Rekurrentin das Folgende: a) Es sei festzustellen, dass der Kanton Zug in der Steuerperiode 2016 die allein zuständige Veranlagungsbehörde sei (Art. 22 Abs. 1 StHG und Art. 105 Abs. 2 DBG). Die Behandlung dieses Antrags erfolgt in Erwägung 4 nachfolgend. b) Die "Begründung der Veranlagung" zum Einspracheentscheid sei an den Einspracheentscheid anzupassen. Die Behandlung dieses Antrags erfolgt in Erwägung 5 nachfolgend. 4. Die Rekurrentin verlegte ihren steuerrechtlichen Sitz per 24. September 2016 vom Kanton Zürich in den Kanton Zug. Dieser bestand unbestrittenermassen auch per 31. Dezember 2016 noch im Kanton Zug. Die Rekurrentin hatte somit in der Steuerperiode 2016 ihren Sitz sowohl im Kanton Zürich (1. Januar bis 23. September) als auch im Kanton Zug (24. September bis 31. Dezember).

#### **E. 23**

Urteil A 2019 21 Sitzes oder tatsächlichen Verwaltung am Ende der Steuerperiode (Art. 22 Abs. 1 StHG). Artikel 22 StHG regelt in Abs. 3 weiter, dass der Gewinn und das Kapital zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeschieden werden (vgl. zum Ganzen: Oesterhelt/Schreiber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 22 N 5 ff.; nachfolgend: StHG-Kommentar). Veranlagungsbehörde im Sinne von Art. 39 Abs. 2 StHG ist vorliegend für die Steuerperiode 2016 somit der Kanton Zug. Aus verfahrensrechtlicher Sicht regelt Art. 39 Abs. 2 StHG i.V.m Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (VO-StHG; SR 642.141), dass bei Steuerpflicht in mehreren Kantonen die zuständige Veranlagungsbehörde (hier der Kanton Zug) die andere Behörde (hier der Kanton Zürich) über die Steuererklärung und die in ihrem Kanton vorgenommene Veranlagung informiert. Gemäss Art. 2 Abs. 2 VO-StHG muss der Steuerpflichtige, so er dies will, somit nur eine Steuererklärung im zuständigen Kanton (hier Kanton Zug) einreichen und dem anderen Kanton (hier Zürich) lediglich eine Kopie dieser Steuererklärung zustellen. Zweck dieser Regelung ist die verfahrensrechtliche Vereinfachung für die steuerlichen Deklarationspflichten, zugleich aber auch die Koordination unter den Steuerbehörden, um ihrem Besteuerungsanspruch bei einem Wechsel der persönlichen Zugehörigkeit gerecht zu werden (Oesterhelt/Schreiber, in: StHG-Kommentar, a.a.O., Art. 22 N 1 ff.).

#### **E. 24**

Urteil A 2019 21

#### **E. 25**

Urteil A 2019 21 mit ihren Einwänden nicht gehört werden kann. Ihr Begehren, es sei festzustellen, dass der Kanton Zug in der Steuerperiode 2016 die allein zuständige Veranlagungsbehörde sei, bzw. den Kanton Zürich keine Mitwirkung und kein Recht treffe, die Veranlagung selbst oder irgendwie antizipiert anstelle des Kantons Zug vorzunehmen (Rekurs S. 11, Rz. 21) ist folglich abzuweisen. 5. Die Rekurrentin beantragt schliesslich, die Begründung der Veranlagung zum Einspracheentscheid sei an den Einspracheentscheid anzupassen. Sie bezieht sich hierbei auf den Einspracheentscheid der Rekursgegnerin. Dort folgte die Rekursgegnerin im Dispositiv zwar dem in der Einsprache von der Rekurrentin gestellten Antrag auf Feststellung des steuerbaren Reingewinns in der Periode 2016 (Bund und Kanton Zug) auf Fr. 0.–. Gleichzeitig nahm sie indessen eine Aufrechnung von Fr. 96'000.– vor. Zur Begründung führt die Rekurrentin aus, sie habe in ihrer Einsprache vom 1. Februar 2019 unter Rechtsbegehren 2 explizit beantragt, dass von einer solchen Gewinnaufrechnung abzusehen sei. Zusammen mit der Eröffnung des Einspracheentscheids habe die Rekursgegnerin auf einem Beiblatt zur Berechnung des Reingewinns unter Ziffer 2.3 "verdeckte Gewinnausschüttung" wie schon in der ursprünglichen Veranlagung 2016 vom 3. Januar 2019 eine Aufrechnung im Umfang von Fr. 96'000.– aufgeführt. Diese im Einspracheentscheid vorgenommene Aufrechnung stehe damit im krassen Widerspruch zur "vollumfänglichen" Gutheissung der Einsprache, welche auch die Gutheissung des Rechtsbegehrens 2 miterfasse. Im Übrigen fehle jede Begründung im Einspracheentscheid für die Erwähnung von Ziffer 2.3. Offensichtlich könne es sich bei der Erwähnung von Ziffer 2.3 nur um ein redaktionelles Versehen der Rekursgegnerin handeln.

### **E. 26**

Urteil A 2019 21 Obwohl nicht explizit im DBG und StG erwähnt, setzt die Zulässigkeit eines Rechtsmittels generell das Vorliegen einer materiellen Beschwer der beschwerde- bzw. rekursführenden Partei voraus. Dies ist in § 62 Abs. 1 lit. b und c VRG als subsidiär anwendbarem Verfahrensgesetz (§ 121 Abs. 1 und § 105 StG i.V.m. § 74 Abs. 2 und § 75 Abs. 2 VRG) denn auch entsprechend festgehalten. Materiell beschwert ist demnach derjenige, der durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids hat. Mit anderen Worten ist ein Rechtsschutzinteresse erforderlich. Gleiche Regelungen finden sich in Art. 89 Abs. 1 lit. b und c des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110), welche aufgrund der Beschwerdemöglichkeit ans Bundesgericht gemäss Art. 146 DBG und § 138 StG ebenfalls relevant sind. Das Rechtsschutzinteresse besteht im Umstand, dass mit dem Rekurs ein materieller oder ideeller Nachteil vermieden werden kann, den der angefochtene Entscheid mit sich bringen würde (siehe generell zur materiellen Beschwer und zum Rechtsschutzinteresse Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 1430 ff. m.w.H., sowie speziell im Steuerrecht Handkommentar DBG, a.a.O., Art. 132 N 11 ff.).

### **E. 27**

Urteil A 2019 21 gewürdigt werden. Die Erwägungen, worauf die Festsetzung der Steuerfaktoren beruhen, haben dabei nur die Bedeutung von Motiven; diese nehmen an der materiellen Rechtskraft der Entscheidung für sich alleine grundsätzlich nicht teil. Rechtskräftig wird deshalb nur die Taxation als solche, nicht die rechtlichen Qualifikationen einzelner Posten, welche zu dieser geführt haben (BGer 2C\_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 3.4.2).

### **E. 28**

Urteil A 2019 21 7.

### **E. 29**

Urteil A 2019 21 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

---

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