

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00021 vom 2. Dezember 2015**

ZH Verwaltungsgericht, 2015-12-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2015.00021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00021)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00021 du 2 décembre 2015

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00021 del 2 dicembre 2015

## **Regeste**

Staats und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2008, 1.1.-31.12.2009, 1.1.-31.12.2010 und 1.1.-31.12.2011 | Replikrecht / Verhältnis von Neben- und Hauptsteuerdomizil / Anfechtung einer Ermessenseinschätzung. Replikrecht: Eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz ist durch die nachträgliche Zustellung des gewünschten Akkorums als geheilt zu betrachten (E. 2). Interkantonales Verhältnis von Neben- und Hauptsteuerdomizil: Auch wenn dem Hauptsteuerdomizil bei der Steuerveranlagung faktisch eine Führungsrolle zukommt und dort in der Regel als erstes das Veranlagungsverfahren durchzuführen sowie der Steuerauscheidungsvorschlag zu erstellen ist, lässt sich dem harmonisierten Steuerrecht nicht entnehmen, dass der Nebensteuerdomizilkanton die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils abzuwarten hätte (E. 3.1-3.4). Instanzenzugs bei interkantonaler Doppelbesteuerung: Die altrechtlich noch vorgesehene Möglichkeit, Veranlagungsverfügungen ohne Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzugs direkt beim Bundesgericht anzufechten, ist im geltenden Recht nicht mehr vorgesehen (E. 3.5). Untersuchungsgrundsatz: Grundsätzlich erweisen sich sämtliche Untersuchungsmassnahmen als "erforderlich", bis der materiell wahre Sachverhalt gänzlich abgeklärt ist, wobei nach dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz die Untersuchung dort ihre Grenze findet, wo nach der vernünftigen Erwartung alle Umstände bekannt sind, die für den Fall relevant sind. Da bei periodisch zu erhebenden Steuern das Steuerrechtsverhältnis durch die einzelnen Steuerperioden zeitlich begrenzt wird, kann im Rahmen der Beurteilung der Einschätzung einer anderen Steuerperiode sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage abweichend gewürdigt werden. Mangels Mitwirkung der Pflichtigen wurde vorliegend zu Recht eine Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen vorgenommen (E. 4). Anfechtung einer Ermessenseinschätzung; Da die Pflichtigen den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht hat und die Schätzung nicht offensichtlich unrichtig erscheint, hat die vorgenommene Ermessenstaxation Bestand (E. 5). Ausgangsgemässe Auferlegung der Gerichtskosten und Verweigerung einer Parteientschädigung (E. 6). Abweisung der Beschwerde.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2015.00021 Urteil der 2. Kammer vom 2. Dezember 2015 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A AG, vormals B AG, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2008, 1.1.–31.12.2009, 1.1.–31.12.2010 und 1.1.–31.12.2011, hat sich ergeben: I. A. Die A AG

(bis Juni 2013 B AG) hat ihren Sitz seit Juni 2005 in Zug und unterliegt im Kanton Zürich zufolge Grundeigentums der beschränkten Steuerpflicht. Sie reichte im Kanton Zürich für die Steuerperioden 1.1.–31.12.2008 bis 1.1.–31.12.2011 Steuererklärungen des Kantons Zug samt Abschluss ein. Mit Auflage vom 15. November 2013 bzw. Mahnung vom 13. Januar 2014 forderte das kantonale Steueramt, Division Bücherrevision, die A AG auf, die vollständige Buchhaltung der Geschäftsjahre 2008–2011 samt zahlreichen Belegen, Aufstellungen, Vertragsunterlagen, Auskünften zu einzelnen Transaktionen sowie ausgefüllten Formularen für die Steuerauscheidung einzureichen. Die A AG bestritt in ihrer Eingabe vom 27. Dezember 2013 die Berechtigung des Kantons Zürich zur Vornahme der Einschätzungen für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2008 bis 1.1.–31.12.2011 vor Erlass entsprechender Einschätzungen durch den Sitzkanton Zug und ersuchte um Sistierung des Verfahrens bis zum Vorliegen rechtskräftiger Einschätzungsentscheide des Kantons Zug. Das kantonale Steueramt schätzte die A AG am 21. Februar 2014 für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2008 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ..., für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2009 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ..., für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2010 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... sowie für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein, jeweils zu einem Gewinnsteuersatz von 8 % und einem Kapitalsteuersatz von 0,75 %. Die Einschätzungen erfolgten in Anwendung von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäßem Ermessen, da die Pflichtige Auflage und Mahnung nicht erfüllt habe. B. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 27. August 2014 ab und auferlegte der Pflichtigen die Verfahrenskosten von Fr. .... II. Nachdem die Pflichtige am 6. Oktober 2014 Rekurs erhoben hatte, ersuchte sie am 21. November 2014 um Zustellung der Einschätzungsakten zur Einsicht und um Fristansetzung zur Stellungnahme. Mit einem mit gewöhnlicher Post versandten Schreiben vom 25. November 2014 teilte das Steuerrekursgericht der Pflichtigen mit, dass das Akteneinsichtsrecht in den Räumlichkeiten des Steuerrekursgerichts wahrgenommen werden könne. Mit Entscheid vom 29. Januar 2015 wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich den Rekurs der Pflichtigen vollumfänglich ab. III. Mit Beschwerde vom 11. März 2015 beantragte die Pflichtige, die vorinstanzlichen Entscheide seien vollumfänglich aufzuheben. Eventualiter sei das Anfechtungsobjekt teilweise aufzuheben und es seien die Steuerfaktoren der Perioden 2008–2011 analog zum inzwischen rechtskräftigen Einschätzungsentscheid des Kantons Zugs vom 6. August 2014 festzusetzen. Zudem verlangte sie eine Parteientschädigung. Während sich das Steueramt der Stadt D nicht vernehmen liess, schlossen das kantonale Steueramt und das Steuerrekursgericht auf Abweisung der Beschwerde. Das Steuerrekursgericht erachtete die Behauptung der Pflichtigen, sie habe das Schreiben des Steuerrekursgerichts vom 25. November 2014 nicht erhalten, als unbegründet. Die Pflichtige hielt in ihrer Replik vom 4. Mai 2015 daran fest, dass die Vorinstanz weder den Beweis, die Sendung vom 25. November 2014 zuhanden der schweizerischen Post übergeben zu haben, noch den Beweis der (bestrittenen) Zustellung habe erbringen können. Mit Präsidialverfügung vom 9. September 2015 wurde der Pflichtigen eine Kopie von act. X der Steuereinschätzungsakten des kantonalen Steueramts (Telefonnotiz vom 8. Oktober 2013) zur freigestellten Vernehmlassung innert einer Frist von 20 Tagen zugestellt. In ihrer

Vernehmlassung vom 7. Oktober 2015 hält die Pflichtige an ihrem Vorwurf, der zürcherische Steuerkommissär habe die Steuerverwaltung des Kantons Zug zu beeinflussen versucht, fest und wiederholt, der Kanton Zürich hätte sich uneingeschränkt an die rechtskräftigen Veranlagungen des Hauptsteuerdomizils Zug halten müssen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können nach § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder ange rufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 beziehungsweise § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149, bestätigt in BGE 131 II 548).

### **E. 2.1**

Vorab rügt die Pflichtige eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, weil ihr die Vorinstanz das Akteneinsichtsrecht und das Recht auf Stellungnahme verweigert habe. Da der Anspruch auf rechtliches Gehör formeller Natur ist, führt seine Verletzung grundsätzlich ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Die Rüge der Gehörsverletzung ist deshalb vorweg zu prüfen.

### **E. 2.2**

Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch umfasst auch das Recht, von beim Gericht eingereichten Stellungnahmen Kenntnis zu erhalten sowie die Möglichkeit, sich dazu äussern zu können (sog. Replikrecht). Damit dieses Recht wahrgenommen werden kann, müssen sämtliche Stellungnahmen den Parteien zugestellt werden, unabhängig davon, ob diese Eingaben neue und erhebliche Gesichtspunkte enthalten (vgl. BGE 137 I 195 E. 2.3.1). Zieht die Behörde neue Akten bei, von deren Existenz oder Bedeutung die betroffene Person nichts weiss oder nichts wissen kann, muss sie sie hiervon in Kenntnis setzen (BGE 114 Ia 97 E. 2a). Eng mit dem Anhörungsrecht in Zusammenhang steht das Recht, in die Akten Einsicht zu nehmen (§ 124 StG; vgl. auch § 8 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Das Recht auf Akteneinsicht umfasst die Einsichtnahme in alle nicht rein internen Verfahrensakten mit der Möglichkeit, Kopien zu erstellen. Es vermittelt indessen keinen Anspruch auf Herausgabe der Akten, sondern bloss auf Einblick am Sitz der Behörde (BGE 122 I 109 E. 2b; BGr, 30. Januar 2014, 8C\_396/2013, E. 3.2; BGr, 19. Juli 2013, 8F\_2/2013, E. 3.2; BGr, 2. November 2012, 9C\_369/2012, E. 6.2 f.).

### **E. 2.3**

Dass die Vorinstanz der Pflichtigen mit Verfügung vom 10. November 2014 die Rekursantwort der Gegenpartei vom 4. November 2014, unter Fristansetzung bis 21. November 2014 zur freigestellten Stellungnahme zugestellt hat, ist unbestritten. In dieser Rekursantwort nahm das kantonale Steueramt u. a. zum – von der Pflichtigen "des öftern" erwähnten – Telefonat zwischen dem zuständigen Steuerkommissär und der im Kanton Zug zuständigen Steuerkommissärin Stellung und verwies dabei auf "act. X". Dass es sich bei "act. X" um ein neues Aktenstück handelte, scheint angesichts dessen Einakturierung und der Eingaben der Pflichtigen unwahrscheinlich. Denn in der Folge verlangte die Pflichtige am letzten Tag der Frist, ihr "die von [ihr] mehrfach in der Rekurschrift zur Edition beantragte Aktennotiz des SK C über sein [...] Telefonat mit der Vertreterin des Kt. Zug vom 8. Oktober 2013, in Kopie zur Einsicht". Indem die Vorinstanz diesem Ansinnen nicht nachkam, verletzte sie das rechtliche Gehör der Pflichtigen nicht, weil die Zusendung von Kopien aus den Akten vom Anspruch auf rechtliches Gehör nicht erfasst wird. Nichtsdestotrotz kam das Verwaltungsgericht dem Begehren der Pflichtigen – angesichts der Behauptung, sie habe dieses mit uneingeschriebener Post versandte Schreiben des Steuerrekursgerichts nicht erhalten – nach und gewährte ihr das rechtliche Gehör, wenn es auch an der Pflichtigen gewesen wäre, zum einen beim Steuerrekursgericht nach dem Stand der Bearbeitung ihres Gesuchs nachzufragen sowie zum anderen rechtzeitig Akteneinsicht zu verlangen (BGr, 4. April 2011, 2C\_105/2011, E. 4.1). Denn die Pflichtige hatte die "Edition" der Aktennotiz bereits in ihrer Rekurschrift beantragt, obwohl diese Aktennotiz schon dazumal bei den (Einsprache-)Akten lag. Es wäre der Pflichtigen unbenommen gewesen, bereits damals Einsicht in die Akten zu nehmen. Dass sie erst dank der Rekursantwort des kantonalen Steueramts Zürich – statt durch eigene Bemühungen – Kenntnis der Aktoren-Nummer erlangte, um dann um Zusendung dieses Aktenstücks zu ersuchen, begründet grundsätzlich weder einen Anspruch auf unverzügliche Zusendung des Aktenstücks zwecks Wahrung der Frist zur Stellungnahme (RB 1996 Nr. 7) noch einen Anspruch darauf, die Eingabe innert einer Nachfrist ergänzen zu können (vgl. BGr, 15. Oktober 2009, 2C\_301/2009, E. 2). Nach dem Gesagten ist eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz durch die nachträgliche Zustellung des gewünschten Aktenstücks als geheilt zu betrachten.

### **E. 3.1**

Der steuerrechtliche Sitz und damit das Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen liegt in den Steuerperioden 1.1 – 31.12.2008, 1.1. – 31.12.2009, 1.1. – 31.12.2010 und 1.1. – 31.12.2011 unstreitig im Kanton Zug. Ebenso steht fest, dass die Pflichtige im Kanton Zürich kraft Grundeigentums über ein Nebensteuerdomizil verfügt. Die Pflichtige macht nun geltend, die Veranlagungen der Pflichtigen am Hauptsteuerdomizil (Kanton Zug) seien Mitte September 2014 unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Der Kanton Zürich habe sich als Nebensteuerdomizil an den "vorab zu erfolgenden Veranlagungen und Steuerauscheidungen des Hauptsteuerdomizils (hier Zug) zu orientieren, diese also mindestens abzuwarten, bevor dann allfällige Untersuchungen und spätere Veranlagungen am Nebensteuerdomizil vorgenommen werden dürfen".

### **E. 3.2**

Ist eine Person mit Wohnsitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in anderen Kantonen steuerpflichtig, gibt die Veranlagungsbehörde den Steuerbehörden der anderen Kantone Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung (Art. 39 Abs. 2 Satz 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und

Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Dennoch wird auch in diesen Kantonen ein Veranlagungsverfahren nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht durchgeführt (Art. 2 Abs. 1 und 4 der Verordnung des Bundesrats vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis [VO StHG]). Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung, einschliesslich der interkantonalen Steuerausscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung, kostenlos mit (Abs. 3). Aus dem Wortlaut der genannten Bestimmungen – namentlich aus der Meldepflicht gemäss Abs. 3 – ergibt sich im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass dem Hauptsteuerdomizil "faktisch eine Führungsrolle" zukommt (BGE 139 I 64 E. 3.6; Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 39 StHG N. 29). Dementsprechend hält das Kreisschreiben Nr. 16 der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] zur VO StHG vom 31. August 2001 fest, dass grundsätzlich der Sitz- oder Wohnsitzkanton die "Leader-Rolle" im Veranlagungs- und Ausscheidungsverfahren spielt. Bezüglich der juristischen Personen wird darauf hingewiesen, dass der Sitzkanton oder der Kanton mit der tatsächlichen Verwaltung "in der Regel" als erster das Veranlagungsverfahren durchführt und den Vorschlag der interkantonalen Steuerausscheidung erstellt. Wenn die Kantone mit der Steuerausscheidung des Sitzkantons oder des Kantons mit der tatsächlichen Verwaltung nicht einverstanden sind, informieren sie die Veranlagungsbehörden dieses Kantons. Streitigkeiten zwischen Kantonen oder zwischen Kantonen und Steuerpflichtigen bezüglich der anzuwendenden Ausscheidungsmethode werden letztinstanzlich vor Bundesgericht entschieden.

### **E. 3.3**

Wie die Pflichtige und die Vorinstanz zutreffend anmerken, bildet das Kreisschreiben Nr. 16 "nicht die Rechtsgrundlage [...], sondern hilft nur noch zusätzlich [...], die bundesrechtlichen Normierungen zu erklären". Zweck eines Kreisschreibens ist ausserdem eine Vereinheitlichung der Praxis der Kantone. Es dient der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen und entspricht vermutlich der geübten Verwaltungspraxis (vgl. BGr, 5. Dezember 2013, 2C\_450/2013, E. 2.3). Nichtsdestotrotz vermögen Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) Gerichte nicht zu binden, doch weicht das Bundesgericht nicht ohne triftigen Grund davon ab, soweit das Kreisschreiben die rechtlichen Vorgaben überzeugend konkretisiert (BGE 138 II 536 E. 5.4.3; BGE 133 II 305 E. 8.1). Entgegen der Auffassung der Pflichtigen lässt sich dem Wortlaut von Art. 39 StHG und von Art. 2 VO StHG nicht entnehmen, dass der Nebensteuerdomizilkanton die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils abzuwarten hätte. Insbesondere leitet sich eine derartige Pflicht auch nicht aus der Meldepflicht des Hauptsteuerdomizils ab. Im Einklang mit dieser gesetzlichen Regelung steht auch das Kreisschreiben Nr. 16, indem es nur im Regelfall von einer "Leader-Rolle" des Hauptsteuerdomizils ausgeht. Auch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lässt sich nichts anderes entnehmen; das Bundesgericht hat in mehreren Entscheiden festgehalten, dass, im Fall, dass der Kanton des Nebensteuerdomizils veranlage, noch ehe das Hauptsteuerdomizil seine Veranlagungsverfügung erlassen habe, er dies praxisgemäss lediglich auf provisorischer Basis tun könne, ansonsten bei abweichender Veranlagung des Hauptsteuerdomizils die Möglichkeit der Nachsteuererhebung entfalle (BGr, 21. Dezember 2012, 2C\_708/2012, E. 3.6 = BGE 139 I 64 E. 3.6; BGr, 8. Mai 2006, 2A.585/2005, E. 3.4.2). Somit kann laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine ohne entsprechenden Vorbehalt eröffnete

definitive Veranlagung des Nebensteuerdomizilkantons nicht nachträglich der später erfolgten Veranlagung am Hauptsteuerdomizil angepasst werden, wenn sich daraus neue Grundlagen der Berechnung (massgebender Satz bzw. Steuerauscheidung, insbesondere Aufteilung von Schulden und Schuldzinsen) ergäben. Die Voraussetzungen einer Revision oder eines Nachsteuerverfahrens wären in diesem Fall nicht erfüllt, da keine neue Tatsache vorläge, welche der Veranlagungsbehörde nicht bekannt gewesen wäre oder zumindest hätte bekannt sein müssen. Hingegen ergibt sich aus diesen Urteilen nicht, dass der Nebensteuerdomizilkanton zwingend die definitive Veranlagung am Hauptsteuerdomizil abwarten muss. Folglich war es dem Kanton Zürich als blossem Nebensteuerdomizil im vorliegenden Fall unbenommen, die Pflichtige vor dem Hauptsteuerdomizilkanton einzuschätzen. Damit sticht auch der Vorwurf der Pflichtigen nicht, der zürcherische Steuerkommissär habe die Steuerverwaltung Zug zu beeinflussen versucht, mit der Absicht, die zugerischen Einschätzungen bis zum Vorliegen der Einschätzungen durch den Kanton Zürich zu verzögern. Der angefochtene Einspracheentscheid erweist sich also als gültig und rechtsbeständig.

#### **E. 3.4**

Zwar sieht das bereits zitierte Kreisschreiben Nr. 16 vor, dass die Kantone, wenn sie mit der Steuerauscheidung des Sitzkantons nicht einverstanden sind, die Veranlagungsbehörden dieses Kantons informieren. Sie sind aber – entgegen der Ansicht der Pflichtigen – weder an die (rechtskräftige) Veranlagung des Sitzkantons noch an dessen Rechtsauffassung in bestimmten Punkten der Veranlagung (inkl. Steuerauscheidung) gebunden. Auch kommt dem Nebensteuerdomizilkanton keine Einsprachelegitimation hinsichtlich der Veranlagung des Sitzkantons zu. Gemäss § 132 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 (StG/ZG) ist lediglich die "steuerpflichtige Person" legitimiert, eine Einsprache gegen die Veranlagung zu ergreifen.

#### **E. 3.5**

Ergeben sich Streitigkeiten zwischen den involvierten Kantonen und/oder sich widersprechende Einschätzungen bzw. Ausscheidungen, so ist zum Entscheid hierüber – wie die Vorinstanz zu Recht festhielt – einzig das Bundesgericht befugt, handelt es sich bei den Kantonen doch um souveräne und einander ebenbürtige Parteien. Bis zur Einführung des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (Bundesgerichtsgesetz, BGG) per 1. Januar 2007 stand einer steuerpflichtigen Person zur Durchsetzung des Verbotes der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV die staatsrechtliche Beschwerde ans Bundesgericht nach Art. 84 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (Bundesrechtspflegegesetz, OG) zur Verfügung. Im Sinn einer Ausnahmeregelung konnten gemäss Art. 86 Abs. 2 OG von Steuerbehörden erlassene Veranlagungsverfügungen direkt beim Bundesgericht angefochten werden, ohne dass der kantonale Instanzenzug ausgeschöpft werden musste. Diese Ausnahmeregel von Art. 86 Abs. 2 OG trug primär den verfahrensrechtlichen Schwierigkeiten Rechnung, vor die sich die doppeltbesteuerte Person gestellt sah (BGE 133 I 300 E. 2.3). Das BGG enthält im Unterschied zum OG keine derartige Ausnahme mehr, was von der Lehre bedauert wurde, u. a. weil das Verfahren verlängert und für den Steuerpflichtigen verteuert werde (Alfred Meier/Diego Clavadetscher, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, IFF Forum für Steuerrecht 2007, S. 135 ff., 139 und 141; Michael Beusch, Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht 2006, S. 249 ff., 258). Hierbei handelt es sich

jedoch – wie das Bundesgericht in mehreren Entscheiden festgehalten hat – nicht um eine Lücke, sondern um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers (BGE 133 I 308 E. 2.3; BGr, 12. September 2007, 2C\_463/2007, E. 2.2). Die von der Pflichtigen in diesem Zusammenhang gerügten (Verfahrens-)Mängel wären somit durch den Gesetzgeber selbst zu beheben.

#### **E. 4.1**

Gemäss § 135 Abs. 1 StG muss die steuerpflichtige juristische Person alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Eine juristische Person hat insbesondere gemäss § 134 Abs. 2 StG der kraft § 133 StG einzureichenden Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Erfolgsrechnungen und Bilanzen) der Steuerperiode beizulegen. Um die Überprüfung dieser Beilagen zu ermöglichen, muss sie auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere die Geschäftsbücher, einschliesslich der Belege, einreichen (§ 135 Abs. 2 StG). Kommt die steuerpflichtige Person ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach, so erlischt die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 138 N. 25). Grenze der Mitwirkungspflicht bildet indessen das Verhältnismässigkeitsprinzip. Ob die verlangte Mitwirkung zumutbar ist, ist im Einzelfall zu entscheiden. Ziel der Aufforderung zur Mitwirkung muss sein, dass der Sachverhalt hinsichtlich der Steuerpflicht und der Steuerbemessung der zur Mitwirkung angehaltenen Person geklärt werden kann. Allgemein gilt daher, dass die Veranlagungsbehörde von der steuerpflichtigen Person Auskünfte und Unterlagen verlangen darf, solange diese für die Veranlagung der steuerpflichtigen Person von Bedeutung sein können, nicht ausschliesslich deren Geschäftspartner betreffen und keinen unzumutbaren Aufwand bedingen (BGE 133 II 114 E. 3.5; BGE 120 Ib 417 E. 1c).

#### **E. 4.2**

Die Pflichtige rügt, dass lediglich erforderliche, d. h. objektiv begründete Untersuchungen zulässig seien. Die Vorinstanz ignoriere, dass zur Begründung der im Jahr 2013 von der Gegenpartei beabsichtigten, zu umfangreichen Revision einzig verfahrensökonomische Gründe angeführt worden seien, die in keiner Weise substantiiert, dargetan und bis heute nicht ersichtlich seien. "Erfahrungen (mit der Pflichtigen) aus den Vorperioden" genügten als Begründung nicht. Die Gegenpartei hätte seit 2009 mehrfach Gelegenheit gehabt, den Sachverhalt innert angemessener, Treu und Glauben entsprechender Frist, sowie in geeigneter Weise zu untersuchen, habe die Pflichtige doch seit 2009 regelmässig jährlich die jeweiligen Steuererklärungen samt Geschäftsabschlüssen sowie weiterer umfangreicher Unterlagen eingereicht. Die Gegenpartei sei indes bis August 2013 völlig passiv geblieben. Ausserdem habe die Gegenpartei in den vergangenen Jahren dem nun mehr in Frage gestellten üblichen Vorgehen der Nebensteuerdomizile nachgelebt. Indem sie sich in der strittigen Steuerperiode nicht mehr daran halte, verhalte sie sich geradezu treuwidrig und willkürlich.

#### **E. 4.3**

Mit ihrer Begründung übersieht die Pflichtige, dass das Einschätzungsverfahren vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht wird. Danach ist die Einschätzungsbehörde verpflichtet, den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich überzeugt hat (RB 1987 Nr. 35; BGE 92 I 253). Auszugehen ist somit vom Grundsatz, dass die Steuerbehörde im

vorliegenden Fall die von der Pflichtigen eingereichten Jahresabschlüsse einer näheren Prüfung unterziehen musste, ohne dass es hierfür einer substantiierten Begründung bedurfte. Angesichts der grundsätzlich umfassenden Untersuchungspflicht der Steuerbehörde, erweisen sich sämtliche Untersuchungsmassnahmen als "erforderlich", bis der materiell wahre Sachverhalt gänzlich abgeklärt ist, wobei nach dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz die Untersuchung dort ihre Grenze findet, wo nach der vernünftigen Erwartung alle Umstände bekannt sind, die für den Fall relevant sind (Richner et al., § 138 N. 16). Dass L letzteres der Fall gewesen wäre, macht die Pflichtige nicht geltend. Ebenso wenig bestreitet die Pflichtige, dass die einverlangten Unterlagen an sich für ihre Einschätzung in den betreffenden Steuerperioden von Bedeutung sein können oder dass es bei den geforderten Mitwirkungshandlungen nicht nur um die Einschätzung der Pflichtigen selbst gegangen sei. Im Übrigen sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die von der Steuerbehörde des Kantons Zürich geforderten Mitwirkungshandlungen nicht geeignet, zumutbar und notwendig gewesen wären, den rechtserheblichen Sachverhalt zu klären. Dass die Mitwirkungshandlungen nur deshalb nicht erforderlich seien, weil die Steuerbehörde des Kantons Zürich hätte zuwarten können, bis die Einschätzungsentscheide des Hauptsteuerdomizils vorgelegen hätten, trifft nicht zu. Denn zum einen ist die Steuerbehörde des Kantons Zürich verpflichtet, das zürcherische Steuergesetz beförderlich (insbesondere vor Eintritt der Verjährung; vgl. § 130 StG) durchzusetzen. Zum anderen wäre sie an einen Einschätzungsentscheid eines anderen Kantons nicht gebunden (siehe vorn E. 3.4). Damit ist mangels Mitwirkung der Pflichtigen zu Recht gestützt auf § 139 Abs. 2 StG eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen worden. Nichts am Gesagten zu ändern vermögen einerseits die Rüge der jahrelangen Untätigkeit der zürcherischen Steuerbehörde und andererseits die Berufung auf frühere Steuerperioden. Denn das Gesetz schreibt den Einschätzungsbehörden nicht vor, zu welchem Zeitpunkt Untersuchungen durchzuführen sind. Zu berücksichtigen haben sie allerdings die Verjährung (vgl. § 130 StG), welche die Geltendmachung des Steueranspruchs in zeitlicher Hinsicht begrenzt. Weshalb die von der Steuerbehörde angesetzten Fristen Treu und Glauben widersprechen oder nicht angemessen sein sollten, substantiiert die Pflichtige nicht weiter. Ebenso wenig ist ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben darin zu erblicken, dass sich die Steuerbehörde des Kantons Zürich in früheren Steuerperioden auf den rechtskräftigen interkantonalen Steuerauscheidungsvorschlag des Kantons Zug stützte. Da bei periodisch zu erhebenden Steuern das Steuerrechtsverhältnis durch die einzelnen Steuerperioden zeitlich begrenzt wird, kann im Rahmen der Beurteilung der Einschätzung einer anderen Steuerperiode sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage abweichend gewürdigt werden (vgl. BGr, 17. Juli 1996, StE 1997 B 93.4 Nr. 4 mit Hinweisen; BGr, 4. Oktober 1967, ASA 37 [1968/69] S. 71). Dem steht auch das Gebot von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) nicht entgegen (BGr, 3. Mai 1999, StE 2000 A 21.14 Nr. 13).

### **E. 5.1**

Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann gemäss § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren zu erbringen, und zwar dadurch, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet. Nur unter diesen formellen

Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- bzw. Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. RB 1994 Nr. 45 E. a mit Hinweisen; Richner et al., § 140 N. 73 ff.; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 20 N. 23 ff.).

### **E. 5.2**

Die Pflichtige hat weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren die verlangten Unterlagen eingereicht und demzufolge den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht. Unter diesen Umständen durfte das Steuerrekursgericht nach ständiger Rechtsprechung keine weitere Untersuchung durchführen, sondern musste sich darauf beschränken, die im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche ordnungsgemäss in das Verfahren eingeflossen waren und die den sofortigen Beweis oder zumindest eine hohe Wahrscheinlichkeit des behaupteten Sachverhalts für sich beanspruchen konnten (vgl. E. 5.1 vorstehend).

### **E. 5.3**

Somit kann das Verwaltungsgericht die vorgenommene Schätzung lediglich hinsichtlich ihrer Höhe auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüfen. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die erkennbar auf missbräuchlicher Betätigung des Schätzungsermessens beruht und insbesondere willkürlich ist. Willkür liegt vor, wenn die Schätzung nach den Akten sachlich nicht begründbar ist, namentlich weil sie pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann und damit als geradezu unmöglich erscheint (vgl. RB 1983 Nr. 57 E. 3b = ZBl 84 [1983] 547 ff. = ZR 82 [1983] Nr. 123; RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65 [1964] 384 ff. = ZR 65 [1966] Nr. 13).

### **E. 5.4**

Das Steuerrekursgericht hat in diesem Zusammenhang festgestellt, dass die in der Schätzung des kantonalen Steueramts gegenüber den Abschlüssen der Pflichtigen angenommenen Abweichungen zwar relativ hoch, nicht jedoch gerade unmöglich bzw. willkürlich seien. Die Pflichtige habe Erträge in der Höhe von Fr. ... bis rund Fr. ... aus einer Vielzahl von Liegenschaften, die sich mehrheitlich im Kanton Zürich befinden, erwirtschaftet. Da die Aufwandpositionen mangels Buchhaltungsbelege nicht überprüfbar seien, brauche es keine grossen Korrekturen, um die streitigen Schätzungen des Reingewinns zu erreichen, ganz abgesehen davon, dass auch die Liegenschaftenerträge einen solchen Korrekturbedarf erheischen könnten. Diesen Ausführungen und Schlussfolgerungen ist vollumfänglich beizupflichten. Auch in der Beschwerde wird nicht darauf eingegangen, weshalb diese Schätzungen offensichtlich unrichtig sein sollten. Die Pflichtige stellt in diesem Zusammenhang einzig den Eventualantrag, dass die Einschätzungen im Kanton Zürich entsprechend der rechtskräftigen interkantonalen Steuerauscheidung des Kantons Zug vom 6. August 2014 durch das Verwaltungsgericht vorzunehmen seien. Mit der Vorinstanz ist ihr Antrag so zu verstehen, dass sie der Steuerauscheidung nach Lage der Aktiven zustimmt, aber im Kanton Zürich mit den steuerbaren Reingewinnen gemäss den zugerischen Veranlagungsentscheiden einschätzt

werden will. Da sich die Pflichtige allerdings in keiner Weise mit den vorinstanzlichen Erwägungen zu dieser Frage auseinandersetzt, bleibt unklar, weswegen sie die vorinstanzliche Begründung überhaupt anfecht. Die Ausführungen der Vorinstanz, wonach auch gestützt auf die zugerische Steuerauscheidung unter konsequenter Anwendung der Auscheidungsmethode der gesamte Reingewinn im Kanton Zürich anfällt und dem hier steuerbaren Reingewinn entspricht, sowie die durch das Steuerrekursgericht bestätigte Schätzung des Reingewinns erweisen sich nicht als willkürlich. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 6**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und muss ihr die beantragte Parteientschädigung versagt bleiben (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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