

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00001 vom 9. November 2023**

ZH Verwaltungsgericht, 2023-11-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2025.00001](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2025.00001)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00001 du 9 novembre 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00001 del 9 novembre 2023

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2021 | [Bestätigung, dass die Einsprache der Pflichtigen gegen eine Ermessenseinschätzung verspätet erfolgt ist und der Einschätzungsentscheid nicht wegen Nichtigkeit aufzuheben ist.] Die Einsprachefrist gegen den Einschätzungsentscheid nach pflichtgemäsem Ermessen lief vorliegend am 9. November 2023 ab. Obschon die Vertreterin der Pflichtigen ihren Willen zur Erhebung eines Rechtsmittels innert laufender Rechtsmittelfrist gegenüber der kantonalen Steuerbehörde kundtat, reichte sie innert der gesetzlichen Frist keine qualifizierte Begründung ihrer Einsprache ein (E. 2.5.1). Die seitens des kantonalen Steueramts vorgenommene Einschätzung der Pflichtigen erweist sich der Höhe nach als nachvollziehbar und vertretbar, weshalb dem Vorwurf der Willkür nicht stattgegeben werden kann. Ebenso wenig sind in der erfolgten Einschätzung und dem dargelegten Vorgehen der kantonalen Steuerbehörde ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben oder gegen den Vertrauensschutz ersichtlich. Die Nichtigkeit des Einschätzungsentscheids nach pflichtgemäsem Ermessen ist deswegen zu verneinen (E. 2.9.3). Schliesslich ist zu den Vorbringen der Pflichtigen betreffend eine Falschberechnung ihres steuerbaren Reingewinns und Kapitals anzumerken, dass es sich dabei um materiell-rechtliche Einwendungen handelt, welche nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden (vgl. E. 2.10). Abweisung der Beschwerde.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2025.00001 Urteil der 2. Kammer vom 26. Februar 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichter Silvia Hunziker, Verwaltungsrichter Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A AG, vertreten durch RA B und C, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2021, hat sich ergeben: I. Die D GmbH wurde als Spin-off der Hochschule E mit Sitz im Kanton Zürich im Juli 2016 gegründet. Per 15. Mai 2018 wurde die Gesellschaft in die F AG umgewandelt mit einem Aktienkapital von rund Fr. ... Die Gesellschaft entwickelte in der Folge eine spezialisierte Software. Im Jahr 2019 erreichte die Software die Marktreife. Am 5. November 2020 kaufte die zur in der Stadt G (USA) domizilierten H-Gruppe gehörige, in der Stadt I (UK) ansässige J Ltd. sämtliche Aktien der F AG. Gemäss einem am 26. Oktober 2020 bestätigten Ruling des kantonalen Steueramts betrug der Kaufpreis rund USD ... Nach personellen Umstrukturierungen verlegten die neuen Verwaltungsräte den formellen Sitz der F AG am 21. April 2021 nach K (Kanton M) und firmierten die Gesellschaft am 19. September 2023 in A AG (nachfolgend die

Pflichtige) um. Die am 16. September 2022 erstellte Steuererklärung 2020 der Pflichtigen wies einen Verlust von Fr. ... und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. ... aus. Das kantonale Steueramt schätzte die Pflichtige mit Schlussrechnung vom 14. November 2022 deklarationsgemäss mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein. Für die Steuerperiode 2021 reichte die Pflichtige trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung vom 13. Januar 2023 keine Steuererklärung ein. Nach erfolgtem Wegzug in den Kanton M reichte die Pflichtige auch im Kanton M ungeachtet einer Mahnung keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2021 ein. Am 18. September 2023 schätzte die Steuerverwaltung des Kantons M die Pflichtige nach pflichtgemässen Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (bei einem steuerbaren Gesamtgewinn von Fr. ...) und einem steuerbaren Kapital von Fr. ... (bei einem steuerbaren Gesamtkapital von Fr. ...) ein. Für die direkte Bundessteuer veranlagte sie die Pflichtige ebenfalls nach pflichtgemässen Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... Ferner auferlegte sie ihr eine Busse von Fr. ... wegen Verletzung von Verfahrenspflichten. Das kantonale Steueramt Zürich schätzte die Pflichtige am 5. Oktober 2023 nach pflichtgemässen Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn im Kanton Zürich von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital im Kanton von Fr. ... ein. Am 16. Oktober 2023 schickte die Vertreterin der Pflichtigen der kantonalen Steuerverwaltung M eine provisorische Steuererklärung, Bilanz und Erfolgsrechnung für die Steuerperiode 2021. Die Steuerverwaltung des Kantons M erliess daraufhin am 23. Oktober 2023 einen korrigierten Veranlagungsentscheid und legte das steuerbare Kapital der Pflichtigen antragsgemäss auf Fr. ... (bei einem steuerbaren Gesamtkapital von Fr. ...) fest. Den steuerbaren Gesamtreingewinn von Fr. ... schied sie vollumfänglich in den Kanton Zürich aus, sodass im Kanton M ein steuerbarer Reingewinn von Fr. ... verblieb. Am 13. November 2023 versandte das kantonale Steueramt der Stadt N. gestützt auf den erlassenen Einschätzungsentscheid vom 5. Oktober 2023 die Schlussrechnung an die Pflichtige. Deren Vertreterin liess dem kantonalen Steueramt daraufhin am 20. November 2023 per E-Mail eine Kopie ihrer Steuererklärung, Bilanz und Erfolgsrechnung 2021 zukommen. Sie merkte an, die Unterlagen seien der Behörde bereits am 24. Oktober 2024 physisch zugeschickt worden. Gegen die Schlussrechnung erhob die Pflichtige am 21. November 2023 Einsprache. Mit Entscheid vom 4. Dezember 2023 trat das kantonale Steueramt wegen Verspätung und mangels Fristwiederherstellungsgründen nicht auf die Einsprache ein. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 26. November 2024 ab. III. Mit Beschwerde vom 3. Januar 2025 gelangte die Pflichtige an das Verwaltungsgericht und liess die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids beantragen. Ferner sei die Ermessenseinschätzung des kantonalen Steueramts wegen Nichtigkeit aufzuheben und das kantonale Steueramt anzuweisen, für die Steuerperiode 2021 neu zu verfügen. Eventualiter sei die Sache zur Neuerteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, subeventualiter sei das Beschwerdeverfahren zu sistieren, bis die Einschätzung für die Steuerperiode 2021 betreffend die direkte Bundessteuer erfolgt sei. Ferner sei ihr eine Parteientschädigung auszurichten. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 21. Januar 2025 die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können nach § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend

gemacht werden. 1.2 Richtet sich ein Rechtsmittel gegen einen (steuerrekursgerichtlichen) Nichteintretensentscheid oder gegen einen Entscheid des Steuerrekursgerichts, mit welchem dieses einen Nichteintretensentscheid der Vorinstanz bestätigt hat, so muss sich die Beschwerde, um als genügend begründet zu gelten, mit der vorinstanzlichen Eintretensfrage befassen (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 147 N. 46). Denn das Verwaltungsgericht darf bei Rekursen, die sich gegen einen Nichteintretensentscheid oder einen diesen bestätigenden Rechtsmittelentscheid richten, lediglich überprüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet. Ein weitergehender, materiell-rechtlicher Entscheid bleibt dem Gericht verwehrt (BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3; VGr, 6. November 2024, SR.2024.00028, SR.2024.00029, E. 1.3; VGr, 27. März 2024, SR.2024.0004, SR.2024.0005, E. 2.2).

### **E. 2.1**

Durch die Vorinstanz zu beurteilen war ein Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts wegen verspätet erhobener Einsprache. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet somit die Frage, ob die Vorinstanz den Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts zu Recht bestätigt hat oder nicht, wobei namentlich eine allfällige Nichtigkeit des Entscheids zu klären ist. Dagegen ist die Zuständigkeit des kantonalen Steueramts in Bezug auf den Erlass des Einschätzungsentscheids nach pflichtgemäßem Ermessen trotz formeller Sitzverlegung der Pflichtigen in der streitbetroffenen Steuerperiode unbestritten.

#### **E. 2.2.1**

Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (§ 139 Abs. 2 StG). Eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen kann die steuerpflichtige Person innert dreissig Tagen nach der Zustellung mittels begründeter Einsprache anfechten (§ 140 Abs. 1 und 2 StG), wobei die Einhaltung der Einsprachefrist Eintretensvoraussetzung ist. Bei Einsprachen, die gegen eine Ermessenstaxation erhoben werden, stellen darüber hinaus auch die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel Prozessvoraussetzungen dar (BGr, 29. Januar 2020, 2C\_404/2019, E. 2.3; BGr, 22. November 2011, 2C\_504/2010, E. 2.1; BGE 131 II 548 E. 2.3; VGr, 1. November 2019, SB.2019.00051, SB.2019.00052, E. 4.1).

#### **E. 2.2.2**

Die Einsprachefrist beginnt gemäss § 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) jeweils am Tag nach der Zustellung des Entscheids zu laufen. Fällt der letzte Tag der Frist auf ein Wochenende oder einen öffentlichen Ruhetag, verlängert sie sich auf den nächsten Werktag (§ 12 Abs. 2 VO StG). Die Frist gilt als eingehalten, wenn die Handlung innerhalb derselben vorgenommen wird. Schriftliche Eingaben müssen spätestens am letzten Tag der Frist an die Behörde gelangt oder der Post übergeben sein, wobei die Beweislast für den Zeitpunkt der Einspracheerhebung der Einsprecher trägt, während die Steuerbehörde die Beweislast für den Vollzug und den Zeitpunkt der Zustellung des Einschätzungsentscheids trägt (Richner et al., § 140 StG N. 45). Die

Einsprachefrist ist eine Verwirkungsfrist, die nicht erstreckbar ist. Wird die Einsprachefrist verpasst, so ist das kantonale Steueramt als Einsprachebehörde verpflichtet, einen Nichteintretensentscheid zu fällen, selbst wenn die Einschätzung fehlerhaft ist oder die Steuerbehörde ein Interesse daran hat, dass die (verspätet) aufgeworfene Rechtsfrage im Rechtsmittelverfahren entschieden wird. Vorbehalten bleiben einzig Fristwiederherstellungsgründe gemäss § 15 VO StG (Richner et al., § 147 StG N. 17 mit Verweis auf § 140 StG N. 48).

### **E. 2.2.3**

Die Anfechtung einer Ermessenseinschätzung verlangt eine qualifizierte Begründung, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellt. Ein Nachreichen der bisher nicht vorgelegten Steuererklärung ist (für sich allein) keine Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache, sofern die Begründung in anderer Form erbracht wird. Allerdings stellt das Beweisangebot einen weiteren Teilgehalt der verlangten Begründung dar, welche Prozessvoraussetzung ist. Die steuerpflichtige Person hat binnen der Einsprachefrist die notwendigen Beweismittel beizubringen oder zumindest anzubieten. Zu beachten ist dabei, dass die Steuererklärung wie auch die Bilanz und Erfolgsrechnung keine Beweismittel sind, sondern Teil der Mitwirkungspflicht bilden (vgl. Richner et al., § 140 StG N. 67 ff.; BGr, 29. Januar 2020, 2C\_404/2019, E. 2.3; BGr, 20. März 2017, 2C\_920/2016, 2C\_921/2016, E. 3.2.3).

### **E. 2.3**

Vorliegend erwog die Vorinstanz hinsichtlich der Eintretensfrage, der Einschätzungsentscheid vom 5. Oktober 2023 sei der Vertreterin der Pflichtigen am 10. Oktober 2023 am Schalter der Poststelle K ausgehändigt worden. Die Einsprachefrist habe damit am 11. Oktober 2023 zu laufen begonnen und habe am 9. November 2023 geendet. In einer E-Mail vom 13. Oktober 2023 habe die Pflichtige gegenüber dem kantonalen Steueramt unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, die gegenüber den Vorjahren ausserordentlich hoch ausgefallene Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen korrigieren lassen zu wollen. Sie habe damit nach Treu und Glauben davon ausgehen dürfen, ihren Rechtsmittelwillen in gültiger Weise zum Ausdruck gebracht zu haben. Indes habe es dem Rechtsmittel an der notwendigen Begründung und somit an einer Prozessvoraussetzung gefehlt. Dies, obschon die Vertreterin der Pflichtigen im Rahmen eines Telefongesprächs vom 18. Oktober 2023 durch den zuständigen Steuerkommissär zur Einreichung der Steuererklärung, Bilanz und Erfolgsrechnung aufgefordert worden sei. Einen Beweis über die behauptete postalische Einreichung der Unterlagen sei die Pflichtige bis zum heutigen Tag schuldig geblieben. Mit Blick auf den sehr hohen Streitwert mute denn auch als fahrlässig an, dass die Vertreterin der Pflichtigen sich innert laufender Rechtsmittelfrist nicht nach dem Eingang der angeblich versandten Unterlagen erkundigt habe. Im Ergebnis sei die Steuerbehörde damit zu Recht nicht auf das Rechtsmittel gegen die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen eingetreten.

### **E. 2.4**

Die Pflichtige wendet hiergegen ein, sie habe die von ihr verlangten Unterlagen dem kantonalen Steueramt rechtzeitig innert der Einsprachefrist eingereicht und der Behörde die Einreichung vorgängig telefonisch in Aussicht gestellt. Sie habe keinen Grund gehabt, ihre Postaufgabe zu überwachen und zu dokumentieren. Ferner sei ihr eine sachgerechte Einsprache gar nicht möglich gewesen, da die Ermessenseinschätzung durch den

zuständigen Steuerkommissär absichtlich nicht begründet bzw. die Begründung anlässlich eines Telefonats ihr gegenüber nicht erwähnt worden sei. Somit sei ihr die Möglichkeit genommen worden, überhaupt einen sachgerechten Unrichtigkeitsnachweis zu erbringen. Es müsse vielmehr davon ausgegangen werden, dass auch beim Einreichen der Steuererklärung, Bilanz und Erfolgsrechnung durch sie keine Erklärung zur seitens des kantonalen Steueramts vermuteten Funktionsverlagerung erfolgt wäre und die Vorinstanz die Unterlagen als ungeeignet für die ermessensweise geschätzten Faktoren erachtete. Die Einsprache wäre daher "ins Leere" gelaufen. Es scheine im Übrigen überspitzt formalistisch seitens des kantonalen Steueramts, die nachgereichten Unterlagen nach Ablauf der Rechtsmittelfrist nicht mehr berücksichtigt zu haben.

#### **E. 2.5.1**

Die Einsprachefrist gegen den Einschätzungsentscheid nach pflichtgemäßem Ermessen lief vorliegend am 9. November 2023 ab. Obschon die Vertreterin der Pflichtigen ihren Willen zur Erhebung eines Rechtsmittels innert laufender Rechtsmittelfrist gegenüber der kantonalen Steuerbehörde kundtat, reichte sie innert der gesetzlichen Frist keine qualifizierte Begründung ihrer Einsprache ein. Für den Nachweis hierüber sowie über die die Einreichung ihrer Steuererklärung für das Jahr 2021, ihrer Bilanz und Erfolgsrechnung innert der laufenden Rechtsmittelfrist ist die Pflichtige beweispflichtig, denn der allgemeine Grundsatz von Art. 8 des Zivilgesetzbuchs (ZGB), wonach derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache beweisen muss, der aus ihr Rechte ableitet, ist auch im Prozessrecht massgeblich. So trägt der oder die Rechtsuchende die Beweislast für die Rechtzeitigkeit der Rechtsmittelerhebung, die mit Gewissheit feststehen und nicht bloss überwiegend wahrscheinlich sein muss (BGE 142 V 389 E. 2.2; BGr, 4. Oktober 2017, 8C\_237/2017, E. 5; VGr, 17. August 2022, SB.2022.00001, SB.2022.00002, E. 2.1.3). Die Pflichtige war jedoch unbestritten nicht in der Lage, einen entsprechenden Nachweis in Form eines Sendeverfolgungsauftrags des Track&Trace-Systems der Post zu erbringen. Ihre Vorbringen, gemäss welchen eine entsprechende Postsendung dem Steueramt des Kantons M problemlos mittels A-Post habe zugestellt werden können, ändern vorliegend nichts. Im Gegenteil spricht dies eher dafür, dass die Pflichtige gerade keine Sendung an das kantonale Steueramt des Kantons Zürich aufgegeben hat. Der Vorhalt des überspitzten Formalismus erweist sich mit Blick auf die seitens der Pflichtigen nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingereichten Unterlagen somit als unbegründet.

#### **E. 2.5.2**

Näher zu prüfen ist jedoch, ob der Pflichtigen die Einreichung einer sachgerechten Einsprache überhaupt möglich war. Diesbezüglich rügt sie zunächst die fehlende Begründung des erlassenen Einschätzungsentscheids. Wie bereits die Vorinstanz korrekt feststellte, enthält der gegenüber der Pflichtigen nach pflichtgemäßem Ermessen erlassene Einschätzungsentscheid vom 5. Oktober 2023 keine Begründung. Dies führt in der Regel jedoch bloss zur Anfechtbarkeit des Einspracheentscheids aufgrund einer Verweigerung des rechtlichen Gehörs, nicht jedoch zu dessen Nichtigkeit (Richner et al., § 142 StG N. 12; vgl. BGr, 19. August 2024, 9C\_673/2023, E. 4.1). Entgegen den Vorbringen der Pflichtigen wäre ihr die Einreichung der telefonisch seitens des kantonalen Steueramts einverlangten Unterlagen (Steuererklärung für das Jahr 2021, Bilanz und Erfolgsrechnung) innert laufender Rechtsmittelfrist möglich gewesen. Auch wäre zu erwarten gewesen, dass die Pflichtige dem kantonalen Steueramt die Kaufverträge über den Verkauf ihrer Aktien am 5. November 2020 zusammen mit der Steuererklärung 2021 einreicht, um die Umstände des

Verkaufs – namentlich die Eigentums- und Nutzungsrechte an der von ihr entwickelten Software sowie eine allfällige Funktionsverlagerung ins Ausland – transparent offenzulegen. Die betreffenden Angaben hätten diesfalls im Einspracheentscheid berücksichtigt werden und in der Folge allenfalls eine deklarationsgemässe Einschätzung der Pflichtigen erfolgen können. Überdies wäre es der Pflichtigen freigestanden, die fehlende Begründung des Einspracheentscheids und die damit verbundene Gehörsverletzung während laufender Rechtsmittelfrist mittels schriftlich begründeter Einsprache zu rügen. Von diesen Möglichkeiten machte die Pflichtige indessen keinen Gebrauch, weswegen es an einer qualifizierten Begründung des durch sie (mündlich) erhobenen Rechtsmittels mangelt. Die Vorinstanz hat das Nichteintreten des kantonalen Steueramts folglich zu Recht bestätigt.

#### **E. 2.6.1**

Zu prüfen bleibt eine allfällige Nichtigkeit des Einschätzungsentscheids vom 5. Oktober 2023, denn wenn einer Entscheidung infolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit fehlt, so ist dies durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (BGr, 19. August 2024, 9C\_673/2023, E 4.2 mit Hinweisen).

#### **E. 2.6.2**

Fehlerhafte Entscheide sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der Regel nur anfechtbar. Als nichtig erweisen sie sich erst dann, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (BGr, 19. August 2024, 9C\_673/2023, E. 4.1 [zur Publikation vorgesehen]). Im Zusammenhang mit einer Ermessensveranlagung hielt das Bundesgericht zur Nichtigkeit fest, der Vorwurf der "krassen Willkür" liege zwischen zwei verschiedenen Erfordernissen: Einerseits verlange die Nichtigkeit einer Veranlagungsverfügung ein Ausmass an Willkür, das über die offensichtliche Unrichtigkeit im Sinn von Art. 132 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) hinausgehe. Andererseits ergebe sich aus der allgemeinen Rechtsprechung zur Nichtigkeit, dass diese üblicherweise nicht nur schon aufgrund von schweren inhaltlichen Mängeln angenommen werde, sondern dass vielmehr noch (krasse) Verfahrensfehler dazukommen müssten. Bei diesen Verfahrensfehlern könne es sich nur um aussergewöhnlich schwere bzw. krasse Verstösse gegen die der Veranlagungsbehörde obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht handeln (vgl. BGr, 11. Juli 2017, 2C\_679/2016 und 2C\_680/2016, E. 3.4.1 f.). Da Art. 132 Abs. 3 DBG mit § 140 Abs. 2 StG übereinstimmt, sind die genannten Grundsätze auch im vorliegenden Verfahren massgebend. Das Bundesgericht hielt ferner fest, praxisgemäss bleibe die Veranlagungsbehörde selbst im Rahmen der Ermessensveranlagung einer Person, die ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei, verpflichtet, die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen. Die Einschätzung solle dem realen Sachverhalt und der materiellen Wahrheit möglichst nahekommen. Auch bei unklarem Sachverhalt müsse der oder die Steuerpflichtige wirklichkeitsnah gemäss seiner oder ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit veranlagt werden. Von der Behörde könne jedoch nicht die Durchführung allzu eingehender Untersuchungen und Abklärungen verlangt werden. Grundsätzlich liege nur in seltenen Ausnahmefällen eine Nichtigkeit vor (vgl. BGr, 11. Juli 2017, 2C\_679/2016, E. 3.1 ff.; VGr, 19. Juni 2024, SB.2024.00004, SB.2024.00005, E. 3.1 f.; VGr, 11. Juli 2018, SB.2018.00038, E. 3.1). Die Geltendmachung der Nichtigkeit kann allerdings nicht dazu

dienen, frühere prozessuale Versäumnisse zu beheben.

### **E. 2.6.3**

Zur Nichtigkeit führt die Pflichtige im Wesentlichen aus, der Einschätzungsentscheid nach pflichtgemäsem Ermessen sei unbegründet erlassen worden und es ergäben sich aus den Akten keinerlei Hinweise auf die durch das kantonale Steueramt vorgenommene Ermittlung des steuerbaren Gewinns und Kapitals. Im Zeitpunkt der Schätzung sei die zentrale Frage betreffend eine angebliche Funktionsverlagerung der Gesellschaft ins Ausland nicht rechtsgenügend gewürdigt und es seien diesbezüglich keine weiteren Abklärungen durch die Steuerbehörde vorgenommen worden. Im Schweizer Steuerrecht gäbe es keine akzeptierte Definition des Begriffs "Funktionsverlagerung", doch sei diesbezüglich an den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung anzulehnen. Die Frage sei dabei, ob und in welchem Umfang Wertschöpfungspotenzial übertragen werde, wobei zu beurteilen sei, ob der Vorgang als entschädigungspflichtig einzustufen sei. Eine Funktionsverlagerung setze daher primär eine Wegnahme von Vermögenswerten und deren Verlagerung auf eine andere Unternehmenseinheit sowie die Aufgabe von betrieblichen Aufgaben und Funktionen voraus. Vorliegend habe im ganzen Verfahren kein schlüssiger Nachweis für die seitens des kantonalen Steueramts vermutete Funktionsverlagerung erbracht werden können. Der Sachverhalt, welcher der Ermessenseinschätzung zugrunde gelegen habe, sei noch immer unklar. Obschon der Verkauf der Aktien der Gesellschaft Ende 2020 einen vorhandenen Goodwill habe vermuten lassen, habe nicht automatisch auf einen hohen Gewinn in der Steuerperiode 2021 geschlossen werden dürfen. Eine Veräusserung der von der Gesellschaft entwickelten Software habe bis heute nicht stattgefunden, da das Produkt nicht unmittelbar kommerzialisiert werden können. Es sei völlig unklar, wieso die Software gerade in der Steuerperiode 2021 hätte verkauft werden sollen, hätte es doch noch andere Optionen zur Vermarktung wie etwa eine Lizenzierung gegeben. Die Vorinstanzen hätten sich mit dieser Möglichkeit hingegen nicht auseinandergesetzt. Auch mit dem federführenden Kanton M sei keine Rücksprache genommen worden, weshalb keine Koordination der Steuerbehörden des Haupt- und Nebensteuerdomizils erfolgt sei. Dadurch sei eine (virtuelle) Doppelbesteuerung in Kauf genommen worden. Nach jahrelangen Verlusten und Verlustvorträgen sei plötzlich ein Gewinn von Fr. ... nach Ermessen eingeschätzt worden. Damit habe der zuständige Steuerkommissär seine Untersuchungs- und Überprüfungspflicht krass verletzt und gegen verfassungsmässige Prinzipien wie Treu und Glauben, Vertrauensschutz etc. verstossen. Das Fehlen relevanter Unterlagen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung stelle ferner eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. Schliesslich sei auch der Gewinn für die fälschlicherweise vermutete "Exit-Besteuerung" aus dem Kanton falsch berechnet worden, da namentlich der Abzug für den Steueraufwand nicht gewährt worden sei.

### **E. 2.7**

Die Pflichtige reichte für die Steuerperiode 2021 trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung vom 13. Januar 2023 weder vor Erlass des Einschätzungsentscheids vom 5. Oktober 2023 noch vor Ablauf der Rechtsmittelfrist am 9. November 2023 eine Steuererklärung mit den dazugehörigen Belegen ein. Sie verletzte dadurch ihre verfahrensrechtlichen Mitwirkungspflichten (vgl. § 134 Abs. 2 StG). Auf Seiten des kantonalen Steueramts lag in der Folge ein Untersuchungsnotstand vor, zumal die Gesellschaft ihre Aktien gegen Ende der vorangehenden Steuerperiode gemäss bestätigtem Ruling für USD ... verkauft hat. Die näheren Umstände ihres Aktienverkaufs legte die

Pflichtige gegenüber der kantonalen Steuerbehörde nicht offen. Indessen erfuhr der zuständige Steuerkommissär zwischenzeitlich vom Wegzug bzw. von der Sitzverlegung der Pflichtigen in der streitbetroffenen Steuerperiode in den Kanton M. Eine Rückfrage bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) ergab, dass die Pflichtige (pflicht- und mahnungswidrig) auch im Kanton M bis zu diesem Zeitpunkt weder eine Steuererklärung noch eine Jahresrechnung eingereicht hatte. Welche weiteren Abklärungen der zuständige Steuerkommissär für die Einschätzung der Pflichtigen nach pflichtgemäßem Ermessen bei dieser Ausgangslage noch hätte vornehmen können oder müssen, ist weder ersichtlich noch wird dies durch die Pflichtige selbst substantiiert dargetan. Die von ihr beanstandete unterlassene Rücksprache mit der Steuerbehörde des Kantons M schien zum besagten Zeitpunkt mit Blick auf die Auskunft der EStV wenig zweckdienlich, war der Zürcher Steuerbehörde doch bereits bekannt, dass auch dem Kanton M keine Steuerunterlagen der Pflichtigen für die streitbetroffene Steuerperiode vorlagen. Das kantonale Steueramt entschied sich daher zu Recht zur Vornahme einer Einschätzung der Pflichtigen nach pflichtgemäßem Ermessen. Das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung wurde hierdurch nicht verletzt. Vielmehr ist diesbezüglich anzumerken, dass eine Doppelbesteuerung seitens der Pflichtigen in Kauf genommen wurde.

## **E. 2.8**

In der fehlenden Begründung des Einschätzungsentscheids sowie im Fehlen relevanter Unterlagen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung erachtet die Pflichtige eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs. Wie bereits ausgeführt, führt der Erlass eines unbegründeten Einschätzungsentscheids nach pflichtgemäßem Ermessen zu dessen Anfechtbarkeit, nicht jedoch zwangsläufig zur Nichtigkeit (vgl. E. 2.5.2). Da die Pflichtige vorliegend nicht innert der gesetzlichen Einsprachefrist eine Entscheidungsbegründung verlangt hat, führt die erfolgte Gehörsverletzung nicht zur Nichtigkeit des Einschätzungsentscheids. Vorbehalten bleibt, dass sich die Höhe der Ermessenseinschätzung als unhaltbar bzw. willkürlich erweisen sollte, was jedoch nachfolgend näher zu prüfen ist. Demgegenüber ist das Fehlen einschätzungsrelevanter Unterlagen auf Seiten des kantonalen Steueramts wie namentlich von Bilanz und Erfolgsrechnung für die streitbetroffene Steuerperiode auf die unzureichende Mitwirkung der Pflichtigen im Verfahren zurückzuführen. Trotz entsprechender Nachfrage bei der EStV konnte die Steuerbehörde keine weiteren Informationen über die Steuerfaktoren der Pflichtigen in Erfahrung bringen. Aufgrund der getätigten Abklärung sowie der diesbezüglichen (E-Mail-)Dokumentation wie auch dem aktenkundigen Ruling kann dem kantonalen Steueramt keine unzureichende Dokumentation oder unvollständige Aktenführung vorgeworfen werden. Der Pflichtigen war bekannt, gestützt auf welche Unterlagen die Ermessenseinschätzung erfolgte bzw. erfolgen musste. Eine Begründung über die Festsetzung und Berechnung ihres ermessensweise geschätzten Reingewinns und Kapitals hätte sie wie ausgeführt mittels rechtzeitiger schriftlich begründeter Einsprache einfordern müssen. Die Pflichtige ist daher trotz fehlender Entscheidungsbegründung nicht an der Wahrnehmung ihrer Parteirechte bzw. an der Erhebung einer rechtsgenügenden Einsprache gehindert worden.

### **E. 2.9.1**

Zu prüfen ist weiter, ob sich die erfolgte Ermessenseinschätzung der Pflichtigen durch das kantonale Steueramt nicht als offensichtlich unhaltbar oder willkürlich erweist. Diesbezüglich ist zentral, ob sich die Annahme des kantonalen Steueramts im Einschätzungszeitpunkt über eine Veräusserung der durch die Pflichtige entwickelten

Software und/oder des damit verbundenen Know-hows sowie einer damit allenfalls verbundenen Funktionsverlagerung ins Ausland als haltbar erweist.

### **E. 2.9.2**

Die Vorinstanz erwog diesbezüglich, der Verkauf der Aktien der Pflichtigen am Ende des Steuerjahrs 2020 durch ihre Eigentümer an den weltweit tätigen Softwarekonzern J für mehr als USD ... sei aktenkundig gewesen. Es sei daher festgestanden, dass die Pflichtige Goodwill in stattlicher Höhe aufweisen musste. Da die Gesellschaft seit ihrer Gründung nicht durch erfolgreiche Geschäftsgänge aufgefallen sei, habe sich der Schluss aufgedrängt, dass die Software entweder durch den direkten Verkauf oder durch den Abschluss von Lizenzverträgen gewinnbringend im Markt hätte platziert werden können. Der zuständige Steuerkommissär sei aufgrund des durch die Pflichtige herbeigeführten Untersuchungsnotstands gezwungen gewesen, in guten Treuen über das Verhalten und die Handlungen der Pflichtigen im Steuerjahr 2021 Annahmen zu treffen und eine möglichst realistische Schätzung über den mutmasslich steuerbaren Gewinn vorzunehmen. Es sei nachvollziehbar, dass er dem durchaus realistischen Szenario des Verkaufs von Software und Know-how als Ganzes den Vorzug gegenüber einer anderen Form der Vermarktung gegeben habe. Unabhängig davon, ob eine Veräusserung an unabhängige Dritte erfolgt sein könnte oder im Rahmen einer Funktionsverlagerung an eine Gesellschaft des Mutterkonzerns J, habe die Steuerbehörde von Transaktionspreisen ausgehen dürfen, die auch unter unabhängigen Dritten bezahlt worden wären. Demgegenüber sei eine Schätzung auf Vorjahresniveau bei dieser Sachlage ausgeschlossen gewesen, hätte diesfalls doch die akute Gefahr einer Unterbesteuerung der Pflichtigen in Millionenhöhe bestanden, welche nur noch durch ein Nachsteuerverfahren hätte behoben werden können.

### **E. 2.9.3**

Was die Pflichtige gegen den vorinstanzlichen Entscheid einwendet, vermag nicht zu überzeugen. Aufgrund des Verkaufs all ihrer Aktien an eine ausländische Gesellschaft hatte die kantonale Steuerbehörde begründeten Anlass zur Annahme einer Funktionsverlagerung ins Ausland. Der zuständige Steuerkommissär nahm diesbezüglich Nachforschungen bei der EStV vor, doch konnte er aufgrund der Verfahrenspflichtverletzungen der Pflichtigen keine weiteren Informationen hierzu erhältlich machen. Zur Durchführung umfassender Untersuchungen und Abklärungen war die Behörde nicht verpflichtet (vgl. E. 2.6.2). Von einer krassen Verletzung der behördlichen Untersuchungs- und Überprüfungspflicht kann vorliegend folglich nicht die Rede sein. Ebenso wenig ist davon auszugehen, dass die Steuerbehörde der Pflichtigen bewusst Angaben vorenthalten und diese dadurch absichtlich in Unkenntnis über die vermutete Funktionsverlagerung und/oder den damit verbundenen Verkauf der Software der Pflichtigen liess. Letztere bestreitet denn auch selbst nicht, dass bei ihr auf das Vorhandensein von Goodwill in beträchtlicher Höhe habe geschlossen werden können. Ein Verkauf der zum Einschätzungszeitpunkt unbestritten marktreifen Software präsentierte sich aus Sicht des zuständigen Steuerkommissärs vor diesem Hintergrund durchaus als denkbare und realistisches Szenario. Demgegenüber ist vorliegend nicht von entscheidungswesentlicher Bedeutung, dass die besagte Software durch die Pflichtige bis heute nicht veräussert worden ist, denn zu beurteilen ist einzig, wie sich die Sachlage im Zeitpunkt der erfolgten Ermessenseinschätzung aus Sicht der Steuerbehörde präsentierte. Ein Verkauf erschien damals im dargelegten Sinn nicht abwegig. Mit ihrem Einwand, dass es nebst einem Verkauf auch noch andere Optionen zur Vermarktung wie etwa eine Lizenzierung der Software gegeben hätte, verkennt die Pflichtige, dass es der

Steuerbehörde im Rahmen einer Ermessenseinschätzung unmöglich war, sämtliche Vermarktungsmöglichkeiten der Pflichtigen zu eruieren und mit Bestimmtheit festzulegen, welcher Option sie zu welchen Konditionen den Vorrang gab. In einem zum Zeitpunkt der Einschätzung aktenkundigen, seitens des kantonalen Steueramts bestätigten Ruling, wurde ein Kaufpreis von über USD ... für den Erwerb der Aktien der Pflichtigen festgesetzt. Die ermessensweise Schätzung eines Reingewinns der Pflichtigen in der Steuerperiode 2021 in Höhe von ... Millionen erweist sich vor diesem Hintergrund nicht als wirklichkeitsfremd, wären doch Einnahmen in entsprechender Höhe durch einen Verkauf der Software und/oder des Know-hows der Pflichtigen im streitbetroffenen Steuerjahr durchaus im Bereich des Möglichen gelegen. Entsprechende Rückschlüsse durften auch in Bezug auf das Eigenkapital der Pflichtigen gezogen werden. Die seitens des kantonalen Steueramts vorgenommene Einschätzung der Pflichtigen erweist sich der Höhe nach somit als nachvollziehbar und vertretbar, weshalb dem Vorwurf der Willkür nicht stattgegeben werden kann. Ebenso wenig ist in der erfolgten Einschätzung und dem dargelegten Vorgehen der kantonalen Steuerbehörde ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben oder gegen den Vertrauensschutz ersichtlich. Die Nichtigkeit des Einschätzungsentscheids nach pflichtgemäßem Ermessen ist deswegen zu verneinen.

#### **E. 2.10**

Schliesslich ist zu den Vorbringen der Pflichtigen betreffend eine Falschberechnung ihres steuerbaren Reingewinns und Kapitals anzumerken, dass es sich dabei um materiell-rechtliche Einwendungen handelt, welche nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden (vgl. E. 1.2).

#### **E. 2.11**

Somit ist festzustellen, dass sich die Ermessenseinschätzung des kantonalen Steueramts nicht als willkürlich erweist und der Einschätzungsentscheid vom 5. Oktober 2023 folglich nicht nichtig ist.

#### **E. 3.1**

Die vorliegende Angelegenheit erweist sich nach dem Gesagten als spruchreif, weshalb die seitens der Pflichtigen eventualiter beantragte Rückweisung an die Vorinstanz zur Neubeurteilung abzulehnen ist.

#### **E. 3.2**

Auch dem Subeventualantrag der Pflichtigen kann keine Folge geleistet werden, da der Ausgang des vorliegenden Verfahrens nicht von der Veranlagung der direkten Bundessteuer in der streitbetroffenen Steuerperiode abhängt. Was die Veranlagung des Kantons M betrifft, so ist aktenkundig, dass der gesamte steuerbare Reingewinn der Pflichtigen in der Steuerperiode 2021 in den Kanton Zürich ausgeschieden wurde. Es besteht folglich kein Grund zur Annahme, dass der für die direkte Bundessteuer zu veranlagende Gewinn der Pflichtigen im Steuerjahr 2021 nicht im Kanton Zürich zu besteuern wäre. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

#### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1) und ihr steht keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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