

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00036 vom 7. Mai 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-05-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2025.00036](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2025.00036)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00036 du 7 mai 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00036 del 7 maggio 2025

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern (01.01.-31.12.2014, 01.01.-31.12.2015, 01.01.-31.12.2016, 01.01.-31.12.2017 und 01.01.-31.12.2018) (Wiederaufnahme SB.2021.00086) | Wiederaufnahme nach bundesgerichtlicher Rückweisung. Wiederaufnahme des Verfahrens zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen aufgrund bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheids (E. 1). Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen analog der Regelung der Nebenfolgen im bundessteuerlichen Verfahren, wobei aber nach kantonalem Recht lediglich eine angemessene Entschädigung zu entrichten und zu berücksichtigen ist, dass sich die gerichtliche Überprüfung im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren auch nach bundesgerichtlicher Auffassung auf die Frage zu beschränken hatte, ob und inwieweit auf die Einsprache der Pflichtigen einzutreten war (E. 2 und 3). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen im Einspracheverfahren hat das kantonale Steueramt als Einsprachebehörde in seinem Neuentscheid selbst zu befinden (E. 4). Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des Wiederaufnahmeverfahrens und Rechtsmittelbelehrung (E. 6).

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2025.00036 Urteil der 2. Kammer vom 7. Mai 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A GmbH, vertreten durch B AG, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern (01.01.-31.12.2014, 01.01.-31.12.2015, 01.01.-31.12.2016, 01.01.-31.12.2017 und 01.01.-31.12.2018) (Wiederaufnahme SB.2021.00086), hat sich ergeben: I. Die A GmbH hatte ihren statutarischen Sitz bis zum 14. Dezember 2020 in C. Nach Auffassung des kantonalen Steueramts handelte es sich dabei aber um ein reines Briefkastendomizil und lag der Ort der tatsächlichen Verwaltung in den strittigen Steuerperioden 2014–2018 im Kanton Zürich bzw. in der Gemeinde D (am damaligen Wohnsitz des einzigen Gesellschafters und Geschäftsführers). Deshalb beanspruchte es mit Verfügung vom 31. Januar 2020 ab der Steuerperiode 2014 die Steuerhoheit des Kantons Zürich bzw. der Gemeinde D. Eine gegen die Beanspruchung der Steuerhoheit erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 15. Mai 2020 ab. In der Folge erwuchs der Einspracheentscheid unangefochten in formelle Rechtskraft. Nachdem die Pflichtige auch innert Mahnfrist keine Steuererklärung eingereicht hatte, wurde sie mit Einschätzungsentscheiden vom 23. und 25. November 2020 nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt. Hiergegen erhob die Pflichtige am 17. Dezember 2020 Einsprache,

wobei sie geltend machte, in den strittigen Steuerperioden 2014–2018 nicht der Steuerhoheit des Kantons Zürich unterstanden zu haben. Das kantonale Steueramt trat auf die im Einschätzungsverfahren erhobene Einsprache am 7. Januar 2021 nicht ein, wobei der Pflichtigen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 600.- auferlegt wurden. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 10. Mai 2021 ab, soweit es auf diesen eintrat. III. Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht am 12. Januar 2022 ab. IV. Die hiergegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hiess das Bundesgericht am 1. April 2025 (9C\_607/2022) gut. Das verwaltungsgerichtliche Urteil vom 12. Januar 2022 wurde aufgehoben und die Sache wurde zur Neubeurteilung an das Steueramt des Kantons Zürich bzw. ins Einspracheverfahren zurückgewiesen. Auf eine gleichzeitig vom Kanton E erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht nicht ein. Die Kammer erwägt: 1. Gemäss den bundesgerichtlichen Erwägungen im Urteil vom 1. April 2025 (9C\_607/2022) ist zwischen dem vorgelagerten Steuerdomizilentscheid und dem anschliessenden Veranlagungsverfahren zu differenzieren und schliesst ein in formelle Rechtskraft erwachsener Vorentscheid über die Veranlagungszuständigkeit spätere Rügen über die Verletzung kantonrechtlicher Vorschriften über die subjektive Steuerpflicht und die Doppelbesteuerungsgrundsätze nicht aus. Demgemäss hätte diesbezüglich auf die Einsprache der Pflichtigen eingetreten werden müssen und ist das Verfahren zur materiellen Beurteilung in das kantonale Einspracheverfahren zurückzuweisen. Infolge des bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheids ist das Verfahren SB.2021.00086 unter der Geschäftsnummer SB.2025.00036 zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des steuerrekurs- und verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wiederaufzunehmen, wobei die bundesgerichtlichen Erwägungen für das Verwaltungsgericht verbindlich sind (vgl. BGr, 24. Januar 2008, 1C\_176/2007 und 1C\_177/2007, E 3.2)

### **E. 2.1**

Die Kostenfolgen des kantonalen Verfahrens beurteilen sich grundsätzlich nach Massgabe des Verfahrensausgangs (Untertliegerprinzip, § 151 Abs. 1 in teilweiser Verbindung mit § 153 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG], vgl. auch § 13 Abs. 2 in Verbindung mit § 65a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

### **E. 2.2**

Im bundesgerichtlichen Verfahren wurden der Pflichtigen die Hälfte der Gerichtskosten auferlegt, weil sie unzulässige Anträge gegen den am bundesgerichtlichen Verfahren beteiligten Kanton E stellte. Ansonsten erachtete das Bundesgericht die Pflichtige als obsiegend und auferlegte dem Beschwerdegegner die übrigen Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens. In Bezug auf das steuerrekurs- und verwaltungsgerichtliche Verfahren spielten die genannten Anträge gegen den Kanton E keine Rolle, weshalb es sich aufgrund der ansonsten weitgehend analogen Ausgangslage vor Bundesgericht rechtfertigt, die Kosten im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren zur Gänze dem Beschwerdegegner aufzuerlegen. Dies, obschon auch nach bundesgerichtlicher Auffassung allein die Frage zu beurteilen war, ob auf die Einsprache der Pflichtigen hätte eingetreten werden müssen, und das Bundesgericht den Einspracheentscheid vom 7. Januar 2021 insoweit bestätigt hatte, als es den Anspruch auf einen Steuerdomizilentscheid aus Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV) als bereits erschöpft erachtete und zumindest diesbezüglich ein schutzwürdiges Einspracheinteresse verneinte (BGr, 1. April 2025, 9C\_607/2022, E. 4.1).

### **E. 3.1**

Die Grundsätze für die Verlegung der Verfahrenskosten gelten sinngemäss auch für die Zusprache einer Parteientschädigung (vgl. BGr, 28. April 2014, 2C\_846/2013, E. 3.3 [in Bezug auf die Entschädigung in bundessteuerlichen Verfahren]; VGr, 24. Februar 2021, SB.2021.00013/14, E. 2.3 [nicht auf [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch) veröffentlicht]). Ausgangsgemäss steht der Pflichtigen somit für die steuerrekurs- und verwaltungsgerichtlichen Verfahren des ersten Rechtsgangs eine angemessene Parteientschädigung zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 lit. a VRG; Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 152 StG N. 11).

### **E. 3.2**

Die Parteientschädigung wird gemäss § 8 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) sowohl im steuerrekursgerichtlichen als auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen bemessen. Die Höhe der Entschädigung hat sich dabei nur bedingt an der bundesgerichtlich zugesprochenen Parteientschädigung zu orientieren, da die bundesgerichtliche Entschädigungsregelung grundsätzlich eine volle Entschädigung vorsieht (vgl. Art. 68 Abs. 2 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG] in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 des Reglements über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht vom 31. März 2006), während die kantonalen Verfahren nach kantonalem Recht entschädigt werden und die Zürcher Praxis lediglich eine angemessene Entschädigung vorsieht (VGr, 24. Februar 2021, SB.2021.00013/14, E. 2.3; VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00073/74, E. 4; VGr, 6. April 2016, SB.2016.00022/23, E. 5). Zudem ist vorliegend zu berücksichtigen, dass sich die gerichtliche Überprüfung im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren auch nach bundesgerichtlicher Auffassung auf die Frage zu beschränken hatte, ob und inwieweit die Einsprache der Pflichtigen materiell zu behandeln war. Es rechtfertigt sich deshalb, der Pflichtigen für die Kosten des ersten Rechtsgangs eine Entschädigung von je Fr. 1'500.- für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren, insgesamt Fr. 3'000.- (Mehrwertsteuer jeweils inbegriffen), zuzusprechen. Auf die Einholung einer Kostennote kann praxisgemäss verzichtet werden (VGr, 29. April 2020, VB.2020.00021, E. 4.2 [nicht auf [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch) veröffentlicht]).

### **E. 4**

Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen im Einspracheverfahren (1. und 2. Rechtsgang) hat das kantonale Steueramt als Einsprachebehörde in seinem Neuentscheid selbst zu befinden.

### **E. 5**

Die Kosten dieses Verfahrens (SB.2025.00036) sind auf die Gerichtskasse zu nehmen. Mangels ersichtlichen Aufwands ist weder der Pflichtigen noch dem Beschwerdegegner für das vorliegende Verfahren eine Entschädigung zuzusprechen.

### **E. 6**

Der vorliegende Entscheid stellt einen Zwischenentscheid dar, da er das derzeit bei der Einsprachebehörde in einem zweiten Rechtsgang hängige Hauptverfahren nicht abschliesst und lediglich die Kosten- und Entschädigungsfolgen des ersten Rechtsgangs regelt. Er kann

deshalb nur mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG, vgl. auch VGr, 9. November 2022, SB.2022.00085, E. 5 [nicht auf [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch) veröffentlicht]).

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