

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00019 vom 9. September 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-09-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2024.00019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2024.00019)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00019 du 9 septembre 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00019 del 9 settembre 2024

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009- 2010) | Relevanter Aktenstand bei Nachbesteuerung. [Die nachbesteuerte Gesellschaft unterhielt bis zu ihrer Fusion mit einer Zürcher Schwesterngesellschaft ein ausserkantonales Briefkastendomizil. Strittig ist das Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln für eine Nachbesteuerung.] Zulässigkeit der Abänderung von steueramtlichen Revisionsberichten, solange dies in transparenter und nachvollziehbarer Weise geschieht (E. 1). Voraussetzungen einer Nachbesteuerung und relevanter Aktenstand (E. 2). Vorliegend muss klar zwischen den Akten bzw. Steuerunterlagen der nachbesteuerten Gesellschaft und der erst später mit dieser fusionierten Schwesterngesellschaft differenziert werden und das Zürcher Steueramt durfte zunächst deklarationsgemäss davon ausgehen, dass die ausserkantonale domizilierte Gesellschaft tatsächlich von ihrem dortigen statutarischen Sitz verwaltet würde (E. 4.1 ff.). Eine Nachbesteuerung ist nur dort ausgeschlossen, wo die besteuereungsrelevanten Tatsachen und Beweismittel bei gehöriger Sorgfalt der Steuerbehörden bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätten berücksichtigt werden müssen. Nicht jede noch kurz vor Ablauf des ordentlichen Besteuerungsrechts bekanntgewordene Tatsache muss der späteren Einleitung eines Nachsteuerverfahrens entgegenstehen, da der Steuerbehörde unter Zugrundelegung vernünftiger Reaktionszeiten auch noch genügend Zeit verbleiben muss, die Einleitung eines ordentlichen Steuerverfahrens aufzugleisen oder zumindest verjährungsunterbrechende oder -verlängernde Handlungen vorzunehmen. (E. 4.6). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 3.1

Die später mit der A AG fusionierte B AG wurde für die strittigen Steuerperioden 2009 und 2010 im (statutarischen) Sitzkanton H im ordentlichen Verfahren rechtskräftig eingeschätzt, während eine Steuereinschätzung im Kanton Zürich im ordentlichen Verfahren unterblieb und zufolge Zeitablaufs auch unbestrittenermassen nicht mehr möglich ist. Die entsprechenden Fristen für eine ordentliche Veranlagung liefen gemäss § 130 Abs. 1 StG am 31. Dezember 2014 (Steuerperiode 2009) bzw. 31. Dezember 2015 (Steuerperiode 2010) ab.

### E. 3.2

Ebenso unbestrittenermassen wurde das Nachsteuerverfahren rechtzeitig eingeleitet und ist das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer für die betreffenden Steuerperioden 2009 und 2010 noch nicht verwirkt, wenngleich zumindest in Bezug auf die Steuerperiode 2009 eine baldige Verjährung droht.

### **E. 3.3**

Sodann ist erstellt, dass es zu einer Unterbesteuerung im Kanton Zürich gekommen ist, nachdem die Rekurrentin trotz tatsächlicher Verwaltung im Kanton Zürich bzw. in G nicht hier, sondern an ihrem ausserkantonalen statutarischen (Schein-)Domizil in F besteuert wurde. Auch die Höhe der Unterbesteuerung ist unstrittig bzw. wird vor Verwaltungsgericht zumindest nicht in substantiiertes Weise infrage gestellt.

### **E. 3.4**

Zu prüfen bleibt damit, ob neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die zu einer Nachbesteuerung berechtigen bzw. ob eine ordentliche Besteuerung der strittigen Steuerperioden hätte erfolgen müssen und das entsprechende Nachbesteuerungsrecht damit mangels neuer Tatsachen verwirkt ist.

### **E. 4.1**

Die A AG macht als Rechtsnachfolgerin der B AG geltend, dass den Zürcher Steuerbehörden bereits mit Empfang der Steuererklärung 2009 der A AG vom 1. Juli 2010 hätten Unstimmigkeiten auffallen müssen, da deren Unternehmensgewinne – bzw. der Gewinn eines zuvor anstelle der A AG bestehenden Einzelunternehmens – ab 2009 massiv eingebrochen seien. Zudem sei dem Steueramt Zürich ab dem Kauf der B AG (vormals E AG) bekannt gewesen, dass neben der A AG noch eine zweite Schwestergesellschaft existiere, weshalb man bei üblicher Bearbeitungszeit bis spätestens Ende 2012 die für die Nachbesteuerung ausschlaggebenden Jahresrechnungen 2009 und 2010 der B AG hätte erhältlich machen können. Sodann sei bereits anlässlich einer steueramtlichen Bücherrevision bei der A AG im Dezember 2015 angezweifelt worden, dass die B AG tatsächlich von ihrem statutarischen Sitz in F verwaltet werde. Vielmehr sei bereits damals festgestellt worden, dass die B AG lediglich der Gewinnallokation in F diene. Damit scheitere eine Nachbesteuerung sowohl für die Steuerperiode 2009 als auch für die Steuerperiode 2010 am Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel.

### **E. 4.2**

Das Bundesgericht hat bereits in den Steuerhoheitsverfahren betreffend der im Streit stehenden und nachfolgenden Steuerperioden festgehalten, dass der Kanton Zürich erst im Rahmen einer Buchprüfung bei der A AG im Dezember 2015 den Verdacht schöpfen musste, dass die Geschäfte der damals noch rechtlich selbständigen B AG vom Kanton Zürich aus geleitet wurden - und nicht etwa (wie deklariert) am Ort von deren statutarischen Gesellschaftssitz in F (BGr, 23. September 2022, 2C\_35/2022, E. 4; BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 4.2 f.). Weiter hielt das Bundesgericht bereits bei der Beurteilung der genannten Verfahren betreffend die Zürcher Steuerhoheit ausdrücklich fest, dass der Kanton Zürich und die hiesigen Steuerbehörden vor der Durchführung der erwähnten Buchprüfung Ende 2015 weder aus dem Umsatzrückgang bei der Einzelfirma von I (bzw. der später von diesem beherrschten A AG) noch aus dessen Angaben in dessen eigenen Steuererklärung – und den dortigen Hinweis auf die Kontrolle von zwei Schwestergesellschaften in verschiedenen Kantonen – auf einen Besteuerungsanspruch gegenüber der (damals rechtlich eigenständigen) B AG hätten schliessen müssen (BGr, 23. September 2022, 2C\_35/2022, E. 4). Auch wenn sich diese bundesgerichtlichen Ausführungen auf die beiden Steuerhoheitsentscheide betreffend die Steuerperioden 2008 bis 2010 bzw. 2011 bis 2014 bezogen und das Bundesgericht sich auch ausdrücklich nicht mit nachgelagerten materiellen Fragen des Nachsteuerverfahrens befassen musste (vgl.

BGr, 23. September 2022, 2C\_35/2022, E. 2.2.2.2), ist nicht ersichtlich, weshalb die diesbezüglichen höchstrichterlichen Überlegungen nicht auch für das vorliegende Nachsteuerverfahren Geltung beanspruchen und sich entsprechend präjudizierend auswirken sollten: Sowohl bei der im Steuerhoheitsverfahren bereits höchstrichterlich entschiedenen Frage einer allfälligen Verwirkung des Besteuerungsrechts gegenüber dem (statutarischen) Sitzkanton als auch bei der vorliegend zu klärenden Frage nach dem Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel ist entscheidend, wann der Kanton Zürich von seinem Besteuerungsrecht erfuhr, weshalb die diesbezüglich in den Steuerhoheitsentscheiden getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zwar nicht verbindlich für die vorliegende Beurteilung sind, hiervon aber auch nicht ohne Not abgewichen werden sollte.

#### **E. 4.3**

Erst Mitte Dezember 2015, anlässlich der steueramtlichen Buchprüfung bei der A AG für die Jahre 2013 und 2014, wurden dem steueramtlichen Revisor die Jahresabschlüsse 2013 und 2014 der B AG ausgehändigt, womit erstmals der Verdacht auftrat, dass diese in den genannten Geschäftsjahren nicht am Ort des statutarischen Sitzes in F/Kanton H, sondern am Ort der betrieblichen Tätigkeit in G/ZH geleitet würde. Am 18. Januar 2016 wurde die Steuerverwaltung des Sitzkantons telefonisch über diese Verdachtsmomente informiert und um Zustellung der Abschlüsse der B AG für die vorliegend strittigen Steuerperioden 2008 bis 2012 gebeten, welche am Folgetag per E-Mail übermittelt wurden. Gleichzeitig wurde eine Stellungnahme der damaligen Steuervertreterin der B AG vom 1. Oktober 2010 eingereicht, in welcher gegenüber den Steuerbehörden des Kantons H sowohl ein blosses Scheindomizil in F als auch eine tatsächliche Verwaltung von G aus bestritten wurde.

#### **E. 4.4**

Damit lagen nach den auch für das vorliegende Verfahren präjudiziellen bundesgerichtlichen Erwägungen in den beiden erwähnten Steuerhoheitsentscheiden (BGr, 23. September 2002, 2C\_35/2022, E. 4; BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 4.2 f.) erst Mitte Dezember 2015 erste Anhaltspunkte dafür vor, dass die B AG im Kanton steuerpflichtig sein könnte. In Bezug auf die hier relevanten Steuerperioden 2009 und 2010 erhärtete sich dieser Verdacht jedoch erst, nachdem das kantonale Steueramt im Januar 2016 die Jahresabschlüsse der B AG für die Geschäftsjahre 2008 bis 2012 erhalten hatte, während zuvor lediglich für die nachfolgenden Geschäftsjahre konkrete Belege für ein Scheindomizil in F vorlagen. Entsprechend kann auch offenbleiben, ob das kantonale Steueramt in Bezug auf die Steuerperiode 2010 noch im Dezember 2015 verjährungsunterbrechende Handlungen hätte vornehmen und eine ordentliche Besteuerung hätte einleiten können, da hierfür jedenfalls erst nach Erhalt der Jahresabschlüsse 2008 bis 2012 im Januar 2016 hinreichend Veranlassung bestand (vgl. aber auch E. 4.6 nachfolgend). Damit stützt sich die Nachbesteuerung der Steuerperioden 2009 und 2010 auf neue Tatsachen oder Beweismittel, die erst nach Eintritt der Veranlagungsverjährung nach § 130 StG den Zürcher Steuerbehörden bekannt wurden und selbst bei gebotener Aufmerksamkeit nicht mehr im Rahmen eines ordentlichen Stuverfahrens hätten besteuert werden können.

#### **E. 4.5**

Was die Rekurrentin hiergegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen:

##### **E. 4.5.1**

Im vorliegenden Nachsteuerverfahren muss klar zwischen den Akten bzw. Steuerunterlagen der B AG und denjenigen der A AG differenziert werden, welche bis zu ihrer Fusion 2020 zwei rechtlich selbständige Gesellschaften mit statutarischen Sitzen in unterschiedlichen Kantonen waren. Das kantonale (Zürcher) Steueramt konnte zunächst nicht einmal durch Quervergleiche der Zürcher Steuerdossiers feststellen, dass neben der im Kanton Zürich domizilierten A AG mit der B AG in F auch noch eine ausserkantonale Schwestergesellschaft existierte, welche allein der Umallokation von Gewinnen diene. Im vorliegenden Nachsteuerverfahren ist aber allein der Aktenstand entscheidend, der dem Zürcher Steueramt in dem gegen die B AG geführten Steuerverfahren zur Verfügung stand. Ebenfalls irrelevant sind die Angaben zum Erwerb der B AG im Wertschriftenverzeichnis der privaten Steuererklärung 2008 von I, da die Steuerbehörde einerseits keine Quervergleiche mit dem privaten Steuerdossier von I tätigen musste und andererseits zunächst auch deklarationsgemäss davon ausgehen durfte, dass die im Kanton H domizilierte B AG auch tatsächlich von ihrem dortigen statutarischen Sitz verwaltet würde.

#### **E. 4.5.2**

Hieran vermögen auch die Protokolleinträge vom 16. Dezember 2015 zu der bei der A AG durchgeführten Bücherrevision nichts zu ändern: Zwar äusserte der steueramtliche Bücherrevisor bereits damals (kurz vor Ablauf der ordentlichen Veranlagungsverjährung für die Steuerperiode 2010) den Verdacht, dass die B AG mangels eigenen Personals und Infrastruktur etc. lediglich eine "Briefkastenfirma zum Zwecke der Steuerersparnis" sein könnte, was "durch den Mantelkauf im Jahr 2008 der E AG plausibilisiert" werde. Diese Schlussfolgerung konnte sich jedoch entsprechend dem Gegenstand der damaligen Buchprüfung und den zu dieser Zeit vorliegenden Geschäftsabschlüssen lediglich auf die Geschäftsjahre 2013 und 2014 beziehen und für frühere Steuerperioden höchstens Anlass für weitere Ermittlungen bilden, welche im Januar 2016 zeitnah eingeleitet wurden. Jedoch waren sie nicht geeignet, das kantonale Steueramt bereits vor Ende 2015 zur Einleitung eines (damals grundsätzlich noch möglichen) ordentlichen Steuerverfahrens für die Steuerperiode 2010 zu veranlassen. Sodann kann im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen bei den vom Revisor im Dezember 2015 geäusserten Mutmassungen auch kaum von "Tatsachen" gesprochen werden, handelt es sich doch lediglich um Vermutungen, welche bei der Buchprüfung der (damals noch nicht mit der B AG fusionierten) A AG in Bezug auf hier nicht relevante Steuerperioden aufgestellt wurden.

#### **E. 4.5.3**

Selbst wenn aufgrund der am 15./16. Dezember 2015 bei der A AG abgeschlossenen steueramtlichen Buchprüfung für die Geschäftsjahre 2013 und 2014 allenfalls schon ab Mitte Dezember 2015 von einer tatsächlichen Verwaltung der B AG aus dem Kanton Zürich ausgegangen werden konnte, verdichtete sich die entsprechende Verdachtslage für die hier strittigen Steuerperioden 2009 und 2010 erst bzw. frühestens ab Januar 2016 derart, dass das kantonale Steueramt auch diesbezüglich von einer Steuerpflicht im Kanton Zürich ausgehen musste: Sowohl die Rekurrentin selbst als auch das Bundesgericht haben im Steuerhoheitsverfahren betreffend die strittigen Steuerperioden festgehalten, dass die Sachverhaltsfeststellungen bezüglich der Jahre 2011 bis 2014 nicht ohne Weiteres auf die vorangegangenen Steuerperioden übertragbar waren. Vielmehr ergab sich dies erst nach näherer Prüfung der Geschäftsjahre 2008 bis 2010 (BGr, 23. September 2022, 2C\_35/2022, E. 3), namentlich dem Beizug der entsprechenden Jahresabschlüsse der ausserkantonale domizilierten B AG im Januar 2016. Weiter erscheint es reichlich widersprüchlich, wenn

die Rekurrentin bzw. die B AG einerseits die Steuerhoheit des Kantons Zürich für die vorliegend strittige Steuerperiode 2009 bis 2010 selbst dann noch bestritten hatten, als das Bundesgericht mit Urteil 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 über den Besteuerungsanspruch des Kantons Zürich in nachfolgenden Steuerperioden bereits rechtskräftig entschieden hatte, andererseits aber dem kantonalen Steueramt im vorliegenden Nachsteuerverfahren vorwerfen, seinen Besteuerungsanspruch nicht schon vor Ende 2015 in Anspruch genommen zu haben.

#### **E. 4.5.4**

Entgegen der Auffassung der Rekurrentin hatte das Zürcher Steueramt damit bis Mitte Dezember 2015 noch keinerlei Anlass, von einer tatsächlichen Verwaltung der B AG in G auszugehen. Danach beschränkte sich der Verdacht einer tatsächlichen Verwaltung in G zunächst auf die Geschäfts- und Steuerjahre 2013 und 2014, da die früheren Geschäftsabschlüsse dem Steueramt zu dieser Zeit noch gar nicht bekannt waren, obwohl diese zeitnah angefordert wurden. Erst nach Zustellung der Geschäftsabschlüsse 2008 bis 2012 im Januar 2016 wurde eine tatsächliche Verwaltung von G auch für die hier strittigen (Nach-)Steuerperioden evident, während der Aktenstand bei Ablauf der fünfjährigen ordentlichen Veranlagungsverjährung Ende 2014 (Steuerperiode 2009) bzw. Ende 2015 (Steuerperiode 2010) noch keinen hinreichenden Anlass für eine solche Beurteilung bot. Entsprechend war es den Zürcher Steuerbehörden auch bei gebotener Sorgfalt unmöglich, die B AG noch innerhalb der fünfjährigen Veranlagungsfrist von § 130 Abs. 1 StG auf ordentlichem Wege zu besteuern, auch nicht in Bezug auf die Steuerperiode 2010. Vielmehr hatte das kantonale Steueramt aufgrund neuer und erst nach jeweiligem Ablauf der fünfjährigen Veranlagungsverjährung bekanntgewordener Tatsachen und Beweismittel von seinem Nachbesteuerungsrecht Gebrauch gemacht.

#### **E. 4.6**

Lediglich ergänzend ist anzumerken, dass nach dargelegter Rechtslage eine Nachbesteuerung nur dort ausgeschlossen ist, wo die besteuerelevanten Tatsachen und Beweismittel bei gehöriger Sorgfalt der Steuerbehörden bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätten berücksichtigt werden müssen (BGr, 14. März 2024, 9C\_5/2023, E. 4.2.2; 11. Februar 2019, 2C\_263/2018, E. 3.4). Hieraus lässt sich ableiten, dass nicht jede noch kurz vor Ablauf des ordentlichen Besteuerungsrechts bekanntgewordene Tatsache der späteren Einleitung eines Nachsteuerverfahrens entgegenstehen muss, da der Steuerbehörde unter Zugrundelegung vernünftiger Reaktionszeiten auch noch genügend Zeit verbleiben muss, die Einleitung eines ordentlichen Steuerverfahrens aufzugleisen oder zumindest verjährungsunterbrechende oder -verlängernde Handlungen vorzunehmen. Selbst wenn man entgegen obenstehenden Ausführungen davon ausginge, dass das Zürcher Steueramt bereits Mitte Dezember 2015 hinreichende Kenntnisse von einem allfälligen Besteuerungsrecht für die im Streit stehenden Steuerperioden erlangt hätte, wäre von diesem bei pflichtgemässer Sorgfalt und erwartbaren Reaktionszeiten kaum zu verlangen gewesen, noch vor Jahresablauf ein ordentliches Steuerverfahren einzuleiten oder zumindest verjährungsunterbrechende oder -verlängernde Handlungen vorzunehmen. So standen aufgrund der weihnachtlichen Feiertage zwischen der Protokollerstellung des steueramtlichen Revisors vom 16. Dezember 2015 und dem Ablauf der ordentlichen Veranlagungsverjährung für die Steuerperiode 2010 lediglich noch acht ganze Arbeitstage zur Verfügung. Selbst wenn dem Steueramt in dieser kurzen Zeit eine Beanspruchung der Steuerhoheit möglich gewesen sein

sollte, wäre darin höchstens eine sehr leichte Verletzung der Untersuchungspflicht zu erblicken, welche den Kausalzusammenhang zwischen der unterbliebenen Einschätzung (bzw. der unterbliebenen Deklaration der B AG) und dem Steuerausfall nicht unterbrechen würde (vgl. Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 28; vgl. auch die diesbezüglichen Ausführungen in der steueramtlichen Rekursantwort vom 25. Juni 2024, Ziff. 3.9). Eine Nachbesteuerung wäre damit vorliegend selbst dann zulässig gewesen, wenn das kantonale Steueramt noch kurz vor Jahresende 2015 in rechtsgenügender Weise von seinem Steueranspruch betreffend die strittigen (Nach-)Steuerperioden erfahren hätte, wovon indes im dargelegten Sinne ohnehin nicht auszugehen ist.

#### **E. 4.7**

Da damit sämtliche Nachsteuervoraussetzungen erfüllt sind, ist der vorinstanzliche Entscheid zu bestätigen und ist der Rekurs abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 162 Abs. 3 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 162 Abs. 3 StG). Eine Entschädigung steht auch dem kantonalen Steueramt nicht zu, nachdem kein über die übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand ersichtlich ist.

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