



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

VERWALTUNGSRECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
lic. iur. Jacqueline Iten-Staub, Dr. iur. Matthias Suter
lic. iur. Ivo Klingler und lic. iur. Adrian Willimann
Gerichtsschreiber: lic. iur. Peter Kottmann

URTEIL vom 7. Juni 2023
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____
Beschwerdeführerin

gegen

Regierungsrat des Kantons Zug
Beschwerdegegner

betreffend

Rechtsverweigerung

V 2022 46

A. A. _____ hat ihren Wohnsitz in B. _____, Kanton Zürich. Im Kanton Zug ist sie nicht steuerpflichtig. Sie ist Aktionärin und einzige Verwaltungsrätin der C. _____ AG mit statutarischem Sitz im Kanton Zug. Die Aktien der C. _____ AG, welche A. _____ hält, stellen steuerbares Vermögen von ihr dar und unterliegen der Vermögenssteuer im Kanton Zürich. Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer vom 28. August 2008) nimmt der Kanton Zug die Bewertung der Aktien vor.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2020 beantragte A. _____ bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Steuerverwaltung), dass zur Ermittlung des Vermögenssteuerwerts der Aktien der C. _____ AG der Ertragswert zu bereinigen sei und der Substanzwert als Minimalwert angeführt werde. Diese Punkte seien unter Gewährung des rechtlichen Gehörs mit dem Verwaltungsrat der Gesellschaft zu klären. A. _____ bezog sich auf die vermögenssteuerliche Bewertung der C. _____ AG für das Jahr 2013 und die Folgejahre und verlangte eine anfechtbare Verfügung gestützt auf § 21a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG).

Die Steuerverwaltung lehnte den Erlass der angebehrten Verfügung ab. Gemäss Art. 14 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) werde, so die Steuerverwaltung, das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Auch wenn die Ermittlung des Verkehrswerts von nichtkotierten Wertpapieren durch den Sitzkanton der zu bewertenden Gesellschaft erfolge, führe dies zu keiner Änderung der Veranlagungszuständigkeit für die Vermögenssteuer. Hierzu sei der Wohnsitzkanton der Aktionärin oder des Aktionärs zuständig. Gegen die Bewertung von Wertpapieren durch die Steuerbehörden des Sitzkantons der Gesellschaft bestünde kein Rechtsmittel. Diesbezügliche Rügen seien im Veranlagungsverfahren der Vermögenssteuer im Wohnsitzkanton der Aktionärin oder des Aktionärs geltend zu machen. Daher müsse für die Festlegung des Vermögenssteuerwerts der Aktien der C. _____ AG auf das bereits laufende Rechtsmittelverfahren im Kanton Zürich verwiesen werden. Paragraf 21a VRG finde keine Anwendung, da A. _____ mit der Möglichkeit der Einsprache bzw. des späteren Rekurses gegen die Vermögenssteuerveranlagung im Kanton Zürich ein ordentliches Rechtsmittel mit voller Kognition offenstünde.

Mit Entscheid vom 18. Mai 2021 wies die Finanzdirektion des Kantons Zug die von A. _____ eingereichte Rechtsverweigerungsbeschwerde vom 28. September 2020 ab,

soweit darauf überhaupt eingetreten wurde. Die dagegen von A. _____ erhobene Verwaltungsbeschwerde wies der Regierungsrat mit Beschluss vom 10. Mai 2022 ab.

B. Am 13. Juni 2022 reichte A. _____ gegen den Entscheid des Regierungsrats des Kantons Zug vom 10. Mai 2022 Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein und stellte folgende Anträge:

- "1. Es sei der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Zug vom 10. Mai 2022 aufzuheben.
2. Das Verfahren sei umgehend zu sistieren und zur Bereinigung der Vernehmlassung der Steuerverwaltung und der anderen Vorakten, welche unzulässige Daten beinhalten, an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Die Kantonale Steuerverwaltung Zug habe die durch sie bewerteten Gesellschaften als Parteien in Sachen Wertschriftenbewertung anzuerkennen und ihnen entsprechende Rechtsmittel zu ermöglichen. Deshalb sind die Wertschriftenbewertungen mittels Entscheid gemäss §§ 18 ff. VRG an die betroffenen Gesellschaften (inkl. die C. _____ AG, Zug) zu eröffnen.
4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Staatskasse."

Zur Beschwerdebegründung machte die Beschwerdeführerin geltend, sie sei eine Privatperson ohne Steuerpflicht im Kanton Zug. Die Zuger Steuerbehörden seien somit nicht berechtigt, Daten über sie zu sammeln, zu speichern oder weiterzugeben. So bestünde kein Recht und habe auch kein Recht bestanden, sich im Kanton Zürich über Steuerthemen der Beschwerdeführerin zu erkundigen, Entscheide zu sammeln und in Verbindung mit der Beschwerdeführerin aufzubewahren und damit zu de-anonymisieren. Damit hätten die Steuerbehörden des Kantons Zug (und die Finanzdirektion) die Datenschutzrechte der Beschwerdeführerin missachtet und verletzt. Da sich die Beschwerde lediglich auf den Prozess der Wertschriftenbewertung im Kanton Zug beziehe, seien frühere inhaltliche Angaben der Beschwerdeführerin, die sie in Unkenntnis und aufgrund unzutreffender Angaben der Steuerbehörden des Kantons Zug über den in Frage stehenden Bewertungsprozess gemacht habe, ohne jeden Bezug zur vorliegenden Rechtsfrage und demzufolge von Beginn weg unbeachtlich und aus dem Recht zu weisen.

Die Beschwerdeführerin sei im vorliegenden Verfahren ausschliesslich als Privatperson aufgetreten und nie als Verwaltungsrätin der C. _____ AG. Demgemäss seien die Zuger Steuerbehörden nicht berechtigt, der Beschwerdeführerin (persönlich) Daten von Drittpersonen wie der C. _____ AG offenzulegen. Die Beschwerdeführerin dürfe nicht mit ungerechtfertigten Datenherausgaben belastet werden. Die Steuerbehörden des Kantons Zug dürften die Gesellschaften und deren Verwaltungsräte nur – und ausnahmslos – zuhanden der Domiziladresse mit Daten konfrontieren. Aber auch innerhalb der Verwaltung

des Kantons Zug dürften die Daten einer Gesellschaft nicht ohne weiteres weitergegeben werden.

Die Beschwerdeführerin verlange (weiterhin), dass die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Gesellschaften, deren Wertpapiere sie in steuerrechtlicher Hinsicht bewerte, als Partei im Bewertungsverfahren anerkenne und ihnen die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen diese Bewertung ermögliche. Durch die Verweigerung der Steuerverwaltung, ihre Bewertung als anfechtbaren Entscheid gemäss §§ 18 ff. resp. gestützt auf § 21a VRG zu erlassen, werde es der betroffenen Gesellschaft verunmöglicht, fehlerhafte Bewertungen ihrer Wertpapiere, die der Vermögenssteuerpflicht ihrer Anteilsinhaber in ihrem Wohnsitzkanton unterlägen, anzufechten. Den Anteilsinhabern stünde kein umfassendes Auskunftsrecht gegenüber der Gesellschaft zu (vgl. Art. 696 ff. OR), welches ihnen ermöglichen würde, den Verkehrswert der Gesellschaft und damit den korrekten Wert ihrer Wertschriften ermitteln zu können. Steuerfaktoren würden den Anteilsinhabern nie mitgeteilt, dafür bestünde keine Rechtsgrundlage. Gleiches gelte für die Steuerbehörden am Wohnsitz des Anteilsinhabers, welche keine Handhabe hätten, um auf die einschlägigen Informationen der Gesellschaft – notabene eine nicht verfahrensbeteiligte Drittperson – zuzugreifen und den von den Steuerbehörden am Gesellschaftssitz festgelegten Substanz- oder Ertragswert kontrollieren und gegebenenfalls anpassen zu können. Mithin sei es den Behörden am Wohnsitz trotz Amtshilfe nicht möglich, eine im Sitzkanton (Zug) vorgenommene Wertschriftenbewertung im Rahmen einer individuellen Veranlagung des Anteilsinhabers bezüglich der festgelegten Ertrags- und Substanzwerte zu überprüfen. Die von der Vorinstanz angeführte volle Kognition zur Überprüfung der Wertpapiere durch den Wohnsitzkanton der (früheren) Anteilsinhaberin beschränke sich auf die "triftigen" Gründe für eine Anpassung, welche ein Anteilsinhaber für die Unrichtigkeit einer Bewertung vorbringen könne. Diese Einwände weise die Vorinstanz pauschal zurück, indem sie vorbringe, dass diejenige Steuerbehörde, welche die Vermögenssteuer veranlage, die von der Steuerbehörde des Sitzkantons einer Gesellschaft vorgenommene Wertschriftenbewertung im Rahmen der Amtshilfe (unter den kantonalen Steuerbehörden) sehr wohl überprüfen könne. Die Steuerbehörden der betroffenen Kantone, so die Vorinstanz, würden sich in einem Einspracheverfahren die für eine Überprüfung einer Wertschriftenbewertung benötigten Auskünfte erteilen und einander umfassende Einsicht in die amtlichen Akten gewähren. Dabei lasse die Vorinstanz aber völlig ausser Acht, dass das Steuergeheimnis nach Art. 110 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und § 108 des kantonalen Steuergesetzes (StG) die Schranke der Amtshilfe bilde und so Auskünfte über Drittpersonen auch innerhalb einer Steuerverwaltung grundsätzlich verboten seien. Es

dürfte erwiesen sein, dass Steuerdaten einer steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Person nur für ihre jeweils eigene Veranlagung mit anderen Steuerbehörden geteilt werden dürften. Bei der Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen fehle es jedoch an der Steuersubjektidentität mit der juristischen Person, deren Wertschriften von natürlichen Personen gehalten würden. Die Gesellschaft sei zudem durch die Wertschriftenbewertung materiell beschwert und deshalb zur Erhebung eines Rechtsmittels legitimiert, weil sie einer Mitwirkungspflicht unterliege. Sie müsse z.B. eine gesetzeskonforme Besteuerung der Mitarbeiter und Anteilsinhaber gewährleisten, indem sie Lohnausweise und andere Bescheinigungen zur Verfügung stelle. Die Gesellschaft sei diejenige Partei, bei der die Lohnausweise geprüft würden und die für deren allfällige Korrektur zuständig sei und der Rechtsmittel gegenüber den Behörden offenstünden. Auch bei den Bescheinigungen zu Mitarbeiteraktien stünde die gesetzeskonforme Besteuerung natürlicher Personen im Mittelpunkt und gegenüber den Steuerbehörden sei ausschliesslich die Gesellschaft Partei.

C. Den von ihr verlangten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.– bezahlte die Beschwerdeführerin fristgerecht.

D. Mit Vernehmlassung vom 15. Juli 2022 beantragte die Sicherheitsdirektion des Kantons Zug namens des Regierungsrats des Kantons Zug, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen, und verwies zur Begründung im Wesentlichen auf den Regierungsratsbeschluss vom 10. Mai 2022.

E. Die Beschwerdeführerin gelangte am 29. August 2022 mit einer weiteren Eingabe an das Gericht. Auf die Ausführungen darin wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 61 Abs. 1 Ziff. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) ist gegen Verwaltungsentscheide des Regierungsrates die Beschwerde an das Verwaltungsgericht zulässig, soweit die Gesetzgebung den Weiterzug nicht ausnahmsweise ausschliesst. Ein solcher Ausschluss liegt hier nicht vor. Die Beschwerdefüh-

rerin ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, weshalb sie zur Erhebung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde berechtigt ist. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist zudem fristgerecht eingereicht worden und entspricht den übrigen formellen Anforderungen. Sie ist deshalb zu prüfen.

1.2 Das Verwaltungsgericht entscheidet über die Beschwerde gestützt auf § 29 seiner Geschäftsordnung (GO VG; BGS 162.11) im Zirkulationsverfahren.

1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann jede Rechtsverletzung gerügt werden. Als Rechtsverletzung gelten: 1. die Nichtanwendung und die unrichtige Anwendung eines Rechtssatzes; 2. die unrichtige rechtliche Beurteilung einer Tatsache; 3. der Missbrauch oder die Überschreitung des Ermessens; 4. die Verletzung einer wesentlichen Form- oder Verfahrensvorschrift; 5. Rechtsverweigerung und Rechtsverzögerung (§ 63 Abs. 1 Ziff. 1–5 VRG). Vor Gericht kann auch jede für den Entscheid erhebliche unrichtige oder ungenügende Feststellung des Sachverhaltes angefochten werden (§ 63 Abs. 2 VRG). In Fällen, in denen – wie vorliegend – Beschwerde gegen einen Entscheid des Regierungsrats geführt wird, ist die Rüge der unrichtigen Ermessenshandhabung unzulässig (§ 63 Abs. 3 VRG e contrario).

2.

2.1 Die Beschwerdeführerin leitete das Verfahren ein, indem sie mit Schreiben an die Steuerverwaltung des Kantons Zug vom 24. Juni 2020 (SD-Beil. A 010.1) verlangte, diese müsse die Wertschriftenbewertungen 2013 und Folgejahre berichtigen, indem die Angaben und Einwendungen des Verwaltungsrates der C._____ AG betreffend den Ertragswert und den Substanzwert berücksichtigt würden. Eine Berücksichtigung oder Abweisung dieses Antrags sei mittels Verfügung im Sinne von § 21a Abs. 2 in Verbindung mit § 19 VRG der Unterzeichneten zu eröffnen. Diese Verfügung müsse gemäss § 19 Abs. 1 VRG u.a. eine Rechtsmittelbelehrung angeben. Dasselbe gelte auch für einen allfälligen Nichteintretensentscheid.

2.2 Mit Schreiben vom 28. August 2020 (SD-Beil. A 001.1) an die Beschwerdeführerin verneinte die Steuerverwaltung des Kantons Zug ein schutzwürdiges Interesse an dem von der Beschwerdeführerin angesprochenen Rechtsschutz nach § 21a VRG. Paragraph 21a VRG finde nur subsidiär Anwendung. Die Steuerverwaltung wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass einerseits gegen die Bewertung durch den Sitzkanton kein

Rechtsmittel offenstünde und andererseits Rügen gegen die Bewertung im Veranlassungsverfahren der Vermögenssteuer im Wohnsitzkanton der Aktionärin bzw. des Aktionärs geltend zu machen seien. Demensprechend müsse die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Beschwerdeführerin auf das Rechtsmittelverfahren im Kanton Zürich verweisen, welches, wie die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben erwähne, gegenwärtig vor Steuerrekursgericht hängig sei. Es bestünde somit ein vollumfängliches ordentliches Rechtsmittel, so dass § 21a VRG keine Anwendung finde.

2.3 Gegen diese Stellungnahme der Steuerverwaltung vom 28. August 2020 unterbreitete die Beschwerdeführerin am 28. September 2020 dem Regierungsrat eine Rechtsverweigerungsbeschwerde, welche der Regierungsrat später der Finanzdirektion zum Entscheid überwies. In ihrer Eingabe beantragte die Beschwerdeführerin, die Kantonale Steuerverwaltung Zug habe die durch sie bewerteten Gesellschaften generell als Partei in Sachen Wertschriftenbewertung anzuerkennen sowie entsprechende Rechtsmittel zu ermöglichen. Damit die Verfahrensgarantien der Unterzeichnenden und eine gesetzeskonforme Wertschriftenbewertung und damit eine gesetzeskonforme Vermögensbesteuerung gewährleistet seien, müsse das Kantonale Steueramt Zug die Wertschriftenbewertungen 2013 und Folgejahre der C. _____ AG, Zug, berichtigen, indem die Angaben und Einwendungen des Verwaltungsrates der Gesellschaft betreffend den Ertragswert und den Substanzwert berücksichtigt würden. Eine Berichtigung (oder eine Abweisung des vorliegenden Antrages) sei mittels Verfügung im Sinne von § 21a Abs. 2 VRG an die C. _____ AG, Zug, zu eröffnen. Diese Verfügung müsse gemäss § 19 Abs. 1 VRG u.a. eine Rechtsmittelbelehrung angeben. Dasselbe gelte auch für einen allfälligen Nichteintretensentscheid.

2.4 Mit Entscheid vom 18. Mai 2021 wies die Finanzdirektion des Kantons Zug die Rechtsverweigerungsbeschwerde ab, soweit darauf eingetreten wurde (SD-Beil. A 023). Gleich wie die Steuerverwaltung stellte die Finanzdirektion fest, dass es der Beschwerdeführerin an einem schutzwürdigen Interesse fehle, da mit der Möglichkeit der Einsprache bzw. des späteren Rekurses gegen die Vermögenssteuerveranlagung im Kanton Zürich der Beschwerdeführerin ein ordentliches Rechtsmittel offenstünde. Die Finanzverwaltung erklärte zudem, der von der Beschwerdeführerin im Verlaufe des Verfahrens erhobene Vorwurf der Steuergeheimnisverletzung erweise sich als unbegründet. Die Beschwerdeführerin hatte im Verfahren vor der Finanzdirektion replikando verlangt, dass die Kantonale Steuerverwaltung Zug dazu angehalten werde, eine neue Vernehmlassung einzureichen, die sich ausschliesslich zur Beschwerdefrage (Prozess der Steuerwertermittlung und Si-

herstellung des rechtlichen Gehörs in diesem Zusammenhang durch die Kantonale Steuerverwaltung Zug) zu äussern habe, und die Steuergeheimnisverletzungen zu unterlassen.

2.5 Die Beschwerdeführerin stellte in ihrer am 8. Juni 2021 beim Regierungsrat des Kantons Zug gegen den Entscheid der Finanzdirektion vom 18. Mai 2021 eingereichten Verwaltungsbeschwerde folgende Anträge:

- "1. Das Verfahren sei umgehend zu sistieren und zur Bereinigung der Vernehmlassung der Steuerverwaltung an die Vorinstanz zurückzuweisen (Elimination aller Angaben, welche das Steuergeheimnis der Gesellschaft und der Beschwerdeführerin verletzen, und solcher, die die private Steuerposition der Beschwerdeführerin betreffen; Beschränkung auf das Verfahren der Wertschriftenbewertung und nicht den Inhalt der Bewertungen).
2. Der Entscheid der Finanzdirektion Zug vom 18. Mai 2021 sei aufzuheben und der Rechtsverweigerungsbeschwerde sei wie folgt stattzugeben:
3. Die Kantonale Steuerverwaltung Zug habe die durch sie *bewerteten Gesellschaften als Partei* in Sachen Wertschriftenbewertung anzuerkennen und ihr entsprechende *Rechtsmittel* zu ermöglichen.

Die Gesellschaft muss Partei sein insbesondere weil die in Frage stehenden Realakten richtigerweise nur den bewerteten Gesellschaften mitgeteilt werden (und auch nur diesen mitgeteilt werden dürfen) und nur diese über sämtliche Informationen für eine gesetzeskonforme Wertschriftenbewertung verfügen und der Verwaltungsrat der Gesellschaft einzig zuständiges Organ für die Wertschriftenbewertung ist; eine Weitergabe der Daten und Informationen an die Aktionäre und die die Aktionäre veranlagenden Steuerbehörden ist nicht zulässig.

Damit die Verfahrensgarantien und eine gesetzeskonforme Vermögensbesteuerung gewährleistet sind, muss die Kantonale Steuerverwaltung Zug die Wertschriftenbewertungen der C. _____ AG, Zug überprüfen lassen, dies geht nur über die Gewährung eines Rechtsmittels an die bewertete Gesellschaft. Die Kantonale Steuerverwaltung Zug muss gezwungen werden können, die Angaben und Einwendungen des Verwaltungsrates der Gesellschaft zu berücksichtigen. Deshalb sind die Wertschriftenbewertungen mittels Verfügung im Sinne von § 21a Abs. 2 VRG an die Gesellschaften (in casu die C. _____ AG, Zug) zu eröffnen. Diese Verfügung muss gemäss § 19 Abs. 1 VRG u.a. eine Rechtsmittelbelehrung angeben.

4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Gegenparteien."

2.6 In der Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 13. Juni 2022 lauteten die Anträge wie folgt:

- "1. Es sei der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Zug vom 10. Mai 2022 aufzuheben.
2. Das Verfahren sei umgehend zu sistieren und zur Bereinigung der Vernehmlassung der Steuerverwaltung und der anderen Vorakten, welche unzulässige Daten beinhalten, an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Die Kantonale Steuerverwaltung Zug habe die durch sie bewerteten Gesellschaften als Parteien in Sachen Wertschriftenbewertung anzuerkennen und ihnen entsprechende Rechtsmittel zu ermöglichen. Deshalb sind die Wertschriftenbewertungen mittels Entscheid gemäss §§ 18 ff. VRG an die betroffenen Gesellschaften (inkl. die C. _____ AG, Zug) zu eröffnen.

4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Staatskasse."

2.7 Aus dieser Darlegung geht hervor, dass es der Beschwerdeführerin von Anfang an darum gegangen ist – und es ihr weiterhin darum geht –, dass die Steuerverwaltung des Kantons Zug eine anfechtbare Verfügung erlässt, in welcher diese die C._____ AG, Zug, als Partei anerkennt und zur Ermittlung des Vermögenssteuerwerts der Aktien der Gesellschaft den Ertragswert bereinigt sowie den Substanzwert als Minimalwert anführt. Die Vorinstanzen verneinen einen Anspruch der Beschwerdeführerin auf Erlass der angebehrten Verfügung durch die Steuerverwaltung, insbesondere weil es ihr an einem schutzwürdigen Interesse am Erlass der angebehrten Verfügung fehle. Ob dies richtig ist oder ob die Beschwerdeführerin zu Recht eine Rechtsverweigerung geltend macht, wird im vorliegenden Verfahren zu klären sein.

Im Verlaufe des Verfahrens verlangte die Beschwerdeführerin zudem, dass die von der Steuerverwaltung im Verwaltungsbeschwerdeverfahren unter Verletzung des Steuergeheimnisses eingereichte Vernehmlassung an diese zur Bereinigung zurückzuweisen sei. Zu diesem Zweck sei das Verfahren umgehend zu sistieren. Auf diese Anträge wird – soweit erforderlich – ebenfalls einzugehen sein.

3. Das Verbot der Rechtsverweigerung wird verletzt, wenn eine Gerichts- oder Verwaltungsbehörde untätig bleibt, obschon sie zum Tätigwerden verpflichtet wäre (vgl. BGE 144 II 184 E. 3.1; 135 I 6 E. 2.1; 124 V 130 E. 4). Eine Rechtsverweigerung ist somit nur dann möglich, wenn ein Anspruch der Privaten auf Behandlung ihrer Begehren besteht (BVGer C-282/2015 vom 21. August 2015 E. 2.1). Die Einleitung eines Verwaltungsverfahrens ist dann angezeigt, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: Gesuch bzw. Antrag, Zuständigkeit, schutzwürdiges Interesse, verfügbare Rechte und Pflichten (vgl. Müller/Bieri, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2019, Art. 46a N 10).

4.

4.1 Die Steuerverwaltung des Kantons Zug hat mit ihrem Schreiben vom 28. August 2020 an die Beschwerdeführerin deren schutzwürdiges Interesse am Erlass eines Entscheids gemäss § 21a VRG verneint. Es bestünde mit der Einsprache bzw. dem Rekurs betreffend die Vermögenssteuerveranlagung der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich ein vollumfängliches ordentliches Rechtsmittel, so dass § 21a VRG keine Anwendung finde.

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug fällte gestützt auf diese Argumentation einen Nichteintretensentscheid.

4.2 Es fällt auf, dass die Beschwerdeführerin im Verlaufe des Verfahrens ihren Antrag bezüglich des von ihr geforderten Erlasses einer Verfügung betreffend Berichtigung der Wertschriftenbewertung änderte. Verlangte sie in ihrem Gesuch vom 24. Juni 2020 von der Steuerverwaltung des Kantons Zug noch, dass die Berichtigung oder Abweisung ihres Antrags ihr, der Beschwerdeführerin, zu eröffnen sei, führte sie in ihrer Rechtsverweigerungsbeschwerde vom 28. September 2020 aus, Entsprechendes sei an die C. _____ AG, Zug, zu eröffnen. Den gleichen Antrag stellte sie dann auch in ihrer Beschwerde an den Regierungsrat gegen den Entscheid der Finanzdirektion sowie in ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Beschluss des Regierungsrats. Die Finanzdirektion stellte daher in ihrer Verfügung vom 18. Mai 2021 zu Recht fest, die Beschwerdeführerin habe die Beschwerde als natürliche Person eingereicht, jedoch Anträge für die Gesellschaft sowie für den Verwaltungsrat gestellt. Berücksichtigt könne jedoch nur werden, was die Beschwerdeführerin als Aktionärin der C. _____ AG, Zug, und damit als natürliche Person beantragt habe, da sie nur als solche die Beschwerde eingereicht habe. Entsprechend könne die C. _____ AG, Zug, zumindest in diesem Verfahren nicht als Partei anerkannt und dieser auch kein Rechtsmittel ermöglicht werden. Der entsprechende Antrag der Beschwerdeführerin sei mithin abzuweisen, soweit er sich auf die Gesellschaft oder den Verwaltungsrat beziehe. Eine Berichtigung der Wertschriftenbewertung wäre zudem im Rahmen einer Rechtsverweigerungsbeschwerde nicht möglich (Entscheid der Finanzdirektion, E. II.1.2).

4.3 Eigentlich wäre es der Finanzdirektion des Kantons Zug daher nicht verwehrt gewesen, auf die Rechtsverweigerungsbeschwerde gar nicht einzutreten, weil die Beschwerdeführerin als Aktionärin der Gesellschaft nicht berechtigt war, eine der C. _____ AG zu eröffnende Verfügung zu verlangen. Dazu befugt wäre genau genommen nämlich nur die Gesellschaft, vertreten durch die einzige Verwaltungsrätin A. _____, gewesen. Der Beschwerdeführerin fehlte es an der diesbezüglichen Parteifähigkeit. Es war denn auch immerhin die Beschwerdeführerin selbst, welche im Verlaufe des Verwaltungsbeschwerdeverfahrens mehrfach ausdrücklich darauf hinwies, in diesem Verfahren sei ihre Funktion als Verwaltungsrätin ausgeschlossen, und weder sie noch der Kanton Zug dürften eine Vermischung der Funktionen Mitgliedschaft (Aktionariat) und Geschäftsführung (Verwaltungsrätin) vornehmen (Schreiben der Beschwerdeführerin vom 14. Dezember 2020 an die Finanzdirektion des Kantons Zug; SD-Beil. A 012). Und auch in

weiteren Schreiben vom 13. Januar 2021 und 11. Februar 2021 führte sie aus, sie, die Beschwerdeführerin, sei eine natürliche Person mit (früheren) Aktionärsrechten an einer Gesellschaft und ausdrücklich nur als solche an den Regierungsrat gelangt, bzw. es sei strikte zu beachten, dass sie eine natürliche Person mit zeitweiligen Aktionärsrechten an einer Gesellschaft sei und ausdrücklich nur als solche an den Regierungsrat gelangt sei (SD-Beil. A 014 und 016).

4.4 Nichtsdestotrotz prüft das Gericht nachfolgend, ob die Steuerverwaltung des Kantons Zug zu Recht auch deshalb dem Gesuch nicht entsprochen hat bzw. ob die nachfolgenden Rechtsmittelinstanzen diesen Entscheid zu Recht geschützt haben, weil die Beschwerdeführerin kein schutzwürdiges Interesse am Erlass des gewünschten Entscheids gemäss § 21a VRG hatte.

5. Die Handlung, mit welcher die Steuerverwaltung des Kantons Zug im Zusammenhang mit der Bewertung der Aktien der C._____ AG den Sachverhalt festgestellt hat, kann ohne weiteres als Realakt qualifiziert werden. Gemäss § 21a Abs. 1 VRG kann, wer ein schutzwürdiges Interesse hat, von der Behörde, die für Handlungen zuständig ist, welche sich auf öffentliches Recht des Bundes oder des Kantons stützen und Rechte und Pflichten berühren, verlangen, dass sie

- a) widerrechtliche Handlungen unterlässt, einstellt oder widerruft;
- b) die Folgen widerrechtlicher Handlungen beseitigt;
- c) die Widerrechtlichkeit von Handlungen feststellt.

Ihre Anordnungen und Feststellungen sind Entscheide (§ 21a Abs. 2 VRG). Mit Letzteren wird der Rechtsweg geöffnet.

Die Bestimmung von § 21a VRG ist inhaltlich im Wesentlichen identisch mit der Bestimmung von § 10c des Verwaltungsrechtspflegegesetzes des Kantons Zürich (VRG-ZH; LS 175.2) und Art. 25a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021), weshalb auf die diesbezügliche Literatur und Rechtsprechung abgestellt werden kann. Paragraf 21a Abs. 1 VRG setzt somit ein schutzwürdiges Interesse der gesuchstellenden Person an einer Verfügung über einen Realakt voraus. Dabei kommen sowohl rechtliche wie tatsächliche Interessen in Betracht. Das Interesse muss aktuell sein und einen praktischen Nutzen verfolgen. Das schutzwürdige Interesse fehlt immer dann, wenn genügender Rechtsschutz gegenüber dem Realakt auf andere Weise möglich ist (BGE 140 II 315 E. 3.1; 136 V 156 E. 4.3). Dies ist der Fall, wenn Rechtsschutz in einem früheren Zeitpunkt möglich gewesen wäre oder in einem

späteren Zeitpunkt offensteht (Alain Griffel, in: Kommentar zum VRG des Kantons Zürich, 3. Aufl. 2014, § 10c N 21 ff.; Weber-Dürler/Kunz-Notter; in: Kommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 25a N 32).

6. Zum besseren Verständnis der Angelegenheit ist der Prozess der Wertschriftenbewertung im Rahmen des Steuerveranlagungsverfahrens anhand der Beschwerdeführerin als natürliche Person aufzuzeigen.

6.1 Die Vermögenssteuer wird von natürlichen Personen erhoben (Art. 2 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Steuerobjekt stellt das gesamte Reinvermögen dar (Art. 13 Abs. 1 StHG). Das Vermögen wird zum Verkehrswert berechnet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann (Art. 14 Abs. 1 StHG). Das StHG schreibt nicht vor, wie der Verkehrswert zu ermitteln ist, weshalb den Kantonen ein weiter Gestaltungsspielraum offensteht. Die Schweizerische Steuerkonferenz hat daher das Kreisschreiben Nr. 28 (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer vom 28. August 2008; KS 28) erlassen, um eine in der Schweiz einheitliche Bewertung nichtkotierter Wertschriften für die Vermögenssteuer zu erreichen (BGer 2C_277/2018 vom 6. Mai 2019 E. 4.1 f.).

6.2 Gemäss Ziff. 3 des KS 28 erfolgt die Berechnung des Verkehrswerts von nichtkотиerten Wertschriften in der Regel durch den Sitzkanton der zu bewertenden Gesellschaft. Der Kanton, welcher die Bewertung vornimmt, meldet diese den Kantonen, in welchen die Anteilhaber steuerpflichtig sind (Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, 2019, S. 86 f. Rz. 20). Für die Bewertung der im Kanton Zug domizilierten C. _____ AG ist somit die Steuerverwaltung des Kantons Zug zuständig. Sie meldet diese Bewertung der Steuerverwaltung des Kantons Zürich, da die Beschwerdeführerin dort ihren Wohnsitz hat. Diese Bewertungszuständigkeit hat keine Auswirkungen auf die Zuständigkeit für die Veranlagung der Vermögenssteuer der Beschwerdeführerin. Als bewegliches Vermögen zu besteuern sind diese Wertpapiere durch die Beschwerdeführerin an ihrem Wohnsitz im Kanton Zürich. Entsprechend wird das steuerbare Vermögen der Beschwerdeführerin durch die Steuerbehörden des Kantons Zürich festgelegt. Dabei ist die Wertschriftenbewertung durch die Steuerverwaltung des Kantons Zug für die Steuerbehörden des Kantons Zürich nicht verbindlich (vgl. BGer 2C_277/2018 vom 6. Mai 2019 E. 3). Bringt die Beschwerdeführerin triftige Gründe vor, wonach die Bewertung unrichtig sei, haben die Steuerbehörden des Kantons Zürich diese Bewertung zu überprüfen und gegebenenfalls

anzupassen (vgl. Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt VD.2014.132 vom 9. Januar 2015 E. 2.3.1).

7. Die Beschwerdeführerin bringt vor, mit der Möglichkeit der Einsprache (bzw. des späteren Rekurses) gegen die Vermögenssteuerveranlagung durch die betroffenen natürlichen Personen (Anteilsinhaber) stünde kein umfassendes Auskunftsrecht gegenüber der Gesellschaft zu (vgl. Art. 696 ff. OR), welches es ihnen ermöglichen würde, den Verkehrswert der Gesellschaft und damit den korrekten Wert ihrer Wertschriften ermitteln zu können. Steuerfaktoren würden den Anteilsinhabern nie mitgeteilt, dafür bestünde keine Rechtsgrundlage. So könnten diese auch nicht wissen, ob und welche Abweichungen von den Jahresrechnungen vorlägen und sie würden auch allfällige steuerliche Verlustvorträge – welche unter Umständen erheblich von den im Eigenkapital ausgewiesenen Gewinnvorträgen abweichen könnten – nicht kennen. Auch andere Informationen, wie zum Beispiel solche, welche den Ertragswert beeinflussten, stünden den Anteilsinhabern nicht zu. So könne auch die Beschwerdeführerin nur feststellen, dass die ihr von der Gesellschaft für ihre Steuerdeklaration zur Verfügung gestellten Daten erheblich von denjenigen abweichen würden, die ihrem Wohnsitzkanton Zürich von den Steuerbehörden des Kantons Zug gemeldet würden. Die Informationen, welche die Beschwerdeführerin zur Korrektur des Steuerwertes im Veranlagungsverfahren im Kanton Zürich benötigen würde, lägen gar nicht in ihrem Herrschaftsbereich. Dies gelte umso mehr, als dass die erforderlichen Informationen die Vergangenheit betreffen und die Aktionärseigenschaft zwischenzeitlich allenfalls gar nicht mehr gegeben sei. Gleiches gelte für die Steuerbehörden am Wohnsitz des Anteilsinhabers, welche keine Handhabe hätten, um auf die einschlägigen Informationen der Gesellschaft – notabene eine nicht verfahrensbeteiligte Drittperson – zuzugreifen und den von den Steuerbehörden am Gesellschaftssitz festgelegten Substanz- oder Ertragswert kontrollieren und gegebenenfalls anpassen zu können. Mithin sei es den Behörden am Wohnsitz trotz Amtshilfe nicht möglich, eine im Sitzkanton (Zug) vorgenommene Wertschriftenbewertung im Rahmen einer individuellen Veranlagung des Anteilsinhabers bezüglich der festgelegten Ertrags- und Substanzwerte zu überprüfen. Die Informationsweitergabe sei auch nicht möglich, weil es an der Zustimmung der betroffenen Gesellschaft fehle/fehlen müsse.

Die vom Regierungsrat angeführte volle Kognition zur Überprüfung der Bewertung der Wertpapiere durch den Wohnsitzkanton der (früheren) Anteilsinhaberin beschränke sich auf die "triftigen Gründe" für eine Anpassung, welche eine Anteilsinhaberin für die Unrichtigkeit einer Bewertung vorbringen könne. Dies bedinge, dass ein Anteilsinhaber solche

Gründe kenne und mit den veranlagenden Behörden diskutieren könne und dürfe. Dabei handle es sich allerdings ausschliesslich um Themen, welche nicht die vom Kanton Zug behaupteten Ertrags- und Substanzwerte betreffen. Als Beispiele könnten hier die Diskussion über den Substanzwert als Minimalwert für die Vermögensbesteuerung angeführt werden oder die Frage der Anwendung von Vergangenheitswerten anstelle der aktuellen Werte. Wenn aber die von der Gesellschaft den Anteilsinhabern gemeldeten Werte und die Werte der Steuerverwaltung Zug für einen Stichtag voneinander abweichen würden, seien die Anteilsinhaber auf eine Klärung zwischen Gesellschaft und Steuerbehörde des Sitzkantons (Zug) angewiesen.

Der Regierungsrat lasse völlig ausser Acht, dass das Steuergeheimnis nach Art. 110 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und § 108 des kantonalen Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) die Schranke der Amtshilfe bilde und so Auskünfte über Drittpersonen auch innerhalb einer Steuerverwaltung grundsätzlich verboten seien. Die Steuerpflichtigen, die zu umfassenden Auskunftserteilungen verpflichtet würden, müssten sich darauf verlassen können, dass alles, was sich der Staat von ihnen vorlegen lasse oder bei ihnen ausforsche – die Betroffenen aber lieber für sich behalten oder nur Vertrauten offenbaren würden –, über den erklärten Verwendungszweck hinaus keinerlei Verwendung finde. Das Steuergeheimnis sei deshalb notwendiges Korrelat der steuerlichen Offenbarungspflicht.

Zusammenfassend bleibe festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin in ihrem Wohnsitzkanton – entgegen den Vorbringen des Regierungsrats – kein ausreichendes Rechtsmittel zur Verfügung stünde. Damit die Verfahrensgarantien und eine gesetzeskonforme Vermögensbesteuerung gewährleistet seien, müsse die Kantonale Steuerverwaltung Zug die Wertschriftenbewertungen der Gesellschaften, auch diejenige der C._____ AG, überprüfen lassen. Dies ginge nur über die Gewährung eines Rechtsmittels an die bewertete Gesellschaft. Dementsprechend habe die Kantonale Steuerverwaltung Zug die durch sie bewerteten Gesellschaften als Parteien in Sachen Wertschriftenbewertung anzuerkennen und ihnen die Bewertungen mittels Entscheid gemäss § 18 ff. VRG zu eröffnen. Nur so könne sichergestellt werden, dass die Angaben und Einwendungen einer Gesellschaft resp. des Verwaltungsrates Berücksichtigung fänden, damit die Bescheinigung der Gesellschaft und die Werte bei den Steuerbehörden in Übereinstimmung gebracht werden könnten.

8. Wenn die Beschwerdeführerin darauf hinweist, ihr stünde als natürliche Person im Rahmen der im Kanton Zürich gegen die Vermögenssteuerveranlagung einzureichenden Einsprache (bzw. des späteren Rekurses) kein umfassendes Auskunftsrecht gegenüber der Gesellschaft zu, welches es ihr ermöglichen würde, den Verkehrswert der Gesellschaft und damit den korrekten Wert ihrer Wertschriften ermitteln zu können, hilft ihr das im vorliegenden Fall nicht. Die Qualität des Auskunftsrechts gegenüber der Gesellschaft ist keine andere, ob nun die C. _____ AG ihren Sitz im Kanton Zug oder im Kanton Zürich hat. Allein aus dem eingeschränkten Auskunftsrecht der Beschwerdeführerin als Anteilsinhaberin ein schutzwürdiges Interesse an der Eröffnung des Rechtsmittelwegs im Kanton Zug gegen die Berechnung des Verkehrswertes der nichtkotierten Wertschriften der C. _____ AG durch die Steuerverwaltung des Kantons Zug ableiten zu wollen, ist daher nicht zielführend.

9.

9.1 Die Beschwerdeführerin bringt insbesondere vor, es sei den (Zürcher) Behörden am Wohnsitz der Beschwerdeführerin trotz Amtshilfe nicht möglich, eine im Sitzkanton der Gesellschaft (Zug) vorgenommene Wertschriftenbewertung im Rahmen einer individuellen Veranlagung der Anteilsinhaberin bezüglich der festgelegten Ertrags- und Substanzwerte zu überprüfen. Sie begründet dies im Wesentlichen mit dem Steuergeheimnis, welches die Schranke der Amtshilfe bilde und durch das Auskünfte über Drittpersonen auch innerhalb einer Steuerverwaltung grundsätzlich verboten seien.

9.2 Der Regierungsrat weist jedoch zu Recht auf Art. 111 DBG, Art. 39 Abs. 2 StHG und § 109 StG hin, wonach die Steuerbehörden sich in der Erfüllung ihrer Aufgaben gegenseitig unterstützen, einander kostenlos die benötigten Auskünfte erteilen und einander auf Verlangen Einsicht in die amtlichen Akten geben. Diese Regelung gilt interkantonal. Die Steuerbehörde, welche für die Veranlagung der Vermögenssteuer der Beschwerdeführerin zuständig ist, kann die erforderlichen Unterlagen bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug anfordern und die Bewertung der C. _____ AG im Einspracheverfahren mit voller Kognition prüfen und alle Steuerfaktoren neu festsetzen, ohne an die Bewertung der Steuerverwaltung des Kantons Zug gebunden zu sein (Art. 48 Abs. 3 StHG). Die Steuerbehörden und das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich nehmen denn auch in solchen Fällen jeweils eine gründliche Überprüfung der Wertschriftenbewertung eines anderen Kantons vor und korrigieren diese in begründeten Fällen nach unten (Steuerrekursgericht des Kantons Zürich 1 ST.2014.46 vom 22. April 2015 Bst. B; BGer 2C_277/2018 vom 6. Mai 2019 Bst. B; 2C_93/2020 vom 9. März 2020 Bst. B).

9.3 Somit steht der Beschwerdeführerin mit der Möglichkeit der Einsprache (bzw. des späteren Rekurses) gegen die Vermögenssteuerveranlagung durch die Steuerbehörde ihres Wohnkantons ein genügender Rechtsschutz zur Verfügung. Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführerin vorliegend eigentlich grundsätzlich die Parteifähigkeit fehlt (siehe E. 4.3), ist daher kein schutzwürdiges Interesse am Erlass der angebehrten Verfügung durch die Steuerverwaltung des Kantons Zug erkennbar, und eine direkte Anfechtung der Berechnung des Verkehrswerts der nichtkотиerten Wertschriften der C._____ AG vor Rechtsmittelbehörden des Kantons Zug ist im vorliegenden Fall weder der Beschwerdeführerin noch der Gesellschaft möglich. Das Gericht sieht keinen Anlass, einen entsprechenden Rechtsmittelweg zu eröffnen, insbesondere auch vor dem Hintergrund des Verbots des parallelen Rechtsmittelwegs in der gleichen Sache. Zumal die Steuerbehörde des Kantons Zürich nicht an die vom Kanton Zug vorgenommene Berechnung des Verkehrswerts der Wertschriften der C._____ AG gebunden ist, besteht kein Anspruch auf Verfügung des von der Steuerverwaltung des Kantons Zug vorgenommenen Realaktes. Dieser Realakt fliesst in eine Verfügung, welche, wie hiavor ausgeführt, im Kanton Zürich angefochten werden kann. Im Übrigen weist der Regierungsrat richtigerweise darauf hin, dass die steuerliche Bewertung der Wertpapiere einer Gesellschaft für diese gar keine rechtlichen Wirkungen zeitigt und ihre Situation auch in tatsächlicher Hinsicht nicht beeinflusst. Insbesondere ist die Werteschriftenbewertung nicht für die von der Gesellschaft zu entrichtende Kapitalsteuer relevant. Die Gesellschaft ist durch die steuerliche Werteschriftenbewertung nicht materiell beschwert. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug hat dem Gesuch der Beschwerdeführerin vom 24. Juni 2020, eine anfechtbare Verfügung an die C._____ AG zu eröffnen, somit zu Recht nicht entsprochen, und die Vorinstanzen des Verwaltungsgerichts haben die dagegen erhobenen Beschwerden zu Recht abgewiesen.

10.

10.1 Im Verlaufe des Verfahrens verlangte die Beschwerdeführerin, dass die von der Steuerverwaltung im Verwaltungsbeschwerdeverfahren unter Verletzung des Steuergeheimnisses eingereichte Vernehmlassung an diese zur Bereinigung zurückzuweisen sei. Zu diesem Zweck sei das Verfahren umgehend zu sistieren. Hintergrund dieses Begehrens ist der Umstand, dass die Steuerverwaltung des Kantons Zug im Rahmen ihrer Vernehmlassung zur Rechtsverweigerungsbeschwerde der Beschwerdeführerin vom 28. September 2020 der Finanzdirektion des Kantons Zug alle verfahrensrelevanten Unterlagen einreichte. Die Beschwerdeführerin hatte bereits vorgängig gefordert, dass die Finanzdirektion die kantonale Steuerverwaltung auffordere, diejenigen Unterlagen bzw. Angaben

(z.B. Personalien von Drittparteien), welche zur Beurteilung der Rechtsverweigerungsbeschwerde nicht erforderlich seien, zu entfernen bzw. abzudecken. Die Finanzdirektion wies jedoch die entsprechenden Anträge ab.

10.2 In ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde blieb die Beschwerdeführerin bei ihrem Standpunkt und führte aus, sie sei eine Privatperson ohne Steuerpflicht im Kanton Zug. Die Zuger Steuerbehörden seien somit nicht berechtigt, Daten über sie zu sammeln oder weiterzugeben. So habe kein Recht bestanden und bestehe auch kein Recht, sich im Kanton Zürich über Steuerthemen der Beschwerdeführerin zu erkundigen, Entscheide zu sammeln und in Verbindung mit der Beschwerdeführerin aufzubewahren und damit zu de-anonymisieren. Damit hätten die Steuerbehörden des Kantons Zug (und die Finanzdirektion) die Datenschutzrechte der Beschwerdeführerin missachtet und verletzt. Die Argumentation des Regierungsrats, welche zu einem anderen Ergebnis führe, beziehe sich auf die verwaltungsinterne Weitergabe persönlicher Daten der Beschwerdeführerin im Rahmen des Steuergeheimnisses und greife damit zu kurz; diese Daten hätten erst gar nicht beschafft und gesammelt werden dürfen. Mangels gesetzlicher Grundlage, welche es den Zuger Steuerbehörden erlauben würde, Daten von (natürlichen) Personen ohne Steuerpflicht im Kanton Zug zu sammeln, aufzubewahren, zu verwenden usw., seien die kantonalen Steuerbehörden anzuweisen, sämtliche Daten, welche die private Steuerposition der Beschwerdeführerin beträfen, unwiederbringlich zu löschen und auch künftige Datensammlungen zu unterlassen. Da sich die Beschwerde lediglich auf den Prozess der Wertschriftenbewertung im Kanton Zug beziehe, seien frühere inhaltliche Angaben der Beschwerdeführerin, die sie in Unkenntnis und aufgrund unzutreffender Angaben der Steuerbehörden des Kantons Zug über den in Frage stehenden Bewertungsprozess gemacht habe, ohne jeden Bezug zur vorliegenden Rechtsfrage und demzufolge von Beginn weg unbeachtlich und aus dem Recht zu weisen. Die Beschwerdeführerin sei im vorliegenden Verfahren ausschliesslich als Privatperson aufgetreten und nie als Verwaltungsrätin der C._____ AG, im Gegenteil. Sie habe unermüdlich – auch beim Regierungsrat – darauf hingewiesen, dass die rechtlich erforderliche Unterscheidung dieser Eigenschaften zu beachten sei und sie auch darauf bestehe, dass die Vertreter des Kantons Zug dem Trennungsprinzip, wonach natürliche und juristische Personen zufolge eigener Rechtspersönlichkeiten strikt auseinanderzuhalten seien, (ebenfalls) uneingeschränkte Beachtung schenken. Demgemäss seien die Zuger Steuerbehörden nicht berechtigt, der Beschwerdeführerin (persönlich) Daten von Drittparteien wie der C._____ AG offenzulegen. Die Beschwerdeführerin dürfe nicht mit ungerechtfertigten Datenherausgaben belastet werden. Die Steuerbehörden des Kantons Zug (und die Finanzdirektion) hätten die Daten-

schutzrechte der Beschwerdeführerin – keine Daten zu erhalten, welche die Behörden nicht weitergeben dürften – dennoch missachtet und verletzt. Dies habe der Regierungsrat zwar als Fehler erkannt. Trotzdem verkenne der Regierungsrat dabei, dass dieser Fehler nicht einfach mit einem Hinweis darauf, dass die Beschwerdeführerin als einzige Verwaltungsrätin zur Einsicht in diese Steuerdaten berechtigt gewesen sei und dieser ohnehin hätten bekannt sein müssen, geheilt werden könne. Die Steuerbehörden des Kantons Zug dürften die Gesellschaften und deren Verwaltungsräte nur – und ausnahmslos – zuhänden der Domiziladresse mit Daten konfrontieren. Aber auch innerhalb der Verwaltung des Kantons Zug dürften die Daten einer Gesellschaft nicht ohne weiteres weitergegeben werden. Der Regierungsrat verkenne mit seiner Behauptung, dass die Daten innerhalb der kantonalen Verwaltung gemäss § 108 StG nur mit schriftlicher Zustimmung der Finanzdirektion weitergegeben werden dürften, dass jede Behörde im Sinne von § 108 StG als Drittpartei gelte und das Steuergeheimnis von der Finanzdirektion in einem Verfahren nur schriftlich aufgehoben werden dürfe, wenn es zur Erfüllung der Aufgabe der beantragenden Stelle notwendig sei, bei überwiegendem öffentlichem Interesse und wenn ein entsprechendes Gesuch vorliege, in dem die Gesellschaft auch angehört werde. Die Gesellschaftsdaten seien im vorliegenden Verfahren jedoch irrelevant und beträfen den Disput zwischen der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz nicht.

10.3 Die Beschwerdeführerin macht somit zweierlei geltend: Zum einen hätten die Zuger Steuerbehörden keine Daten über die Beschwerdeführerin, welche im Kanton Zug keine Steuerpflicht habe, aus dem Kanton Zürich sammeln oder weitergeben dürfen. Zum anderen hätten die Zuger Steuerbehörden die Datenschutzrechte der Beschwerdeführerin verletzt, indem diese ihr persönlich Daten von Drittparteien wie der C. _____ AG offengelegt hätten. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin zielen dabei im Wesentlichen auf die Frage ab, ob die Steuerverwaltung das Steuergeheimnis verletzt hat, als sie in ihrer Vernehmlassung vom 13. November 2020 im Verwaltungsbeschwerdeverfahren vor der Finanzdirektion des Kantons Zug im Rahmen der Sachverhaltsschilderungen Ausführungen zu bisherigen Eingaben und Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin im Kanton Zug sowie im Kanton Zürich machte und der Finanzdirektion die Wertschriftenbewertungen der C. _____ AG der Jahre 2013 bis 2016 einreichte.

10.4 Bei den Daten, welche die Zuger Steuerbehörden über die Beschwerdeführerin – gemäss deren Ansicht unberechtigterweise – aus dem Kanton Zürich gesammelt und weitergegeben hat, handelt es sich um Folgendes: Die Steuerverwaltung des Kantons Zug legte der Finanzdirektion des Kantons Zug dar, dass die Beschwerdeführerin im Kanton

Zürich und beim Bundesgericht hinsichtlich der Steuerperioden 2009–2012 Rechtsmittel ergriffen habe, die zu folgenden Urteilen geführt hätten: Steuerrekursgericht des Kantons Zürich ST.2014.46 vom 22. April 2015; VGer ZH SB.2017.00104 vom 31. Januar 2018; BGer 2C_277/2018 vom 6. Mai 2019; VGer ZH SB.2019.00087 vom 4. Dezember 2019; BGer 2C_93/2020 vom 9. März 2020. Zudem habe die Beschwerdeführerin, so die Steuerverwaltung weiter, mindestens hinsichtlich der Steuerperioden 2013 und 2014 wiederum Rechtsmittel ergriffen, welche – soweit für die Steuerverwaltung des Kantons Zug zum Zeitpunkt ihrer Äusserung ersichtlich – noch hängig seien.

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug reichte der Finanzdirektion des Kantons Zug zudem die Wertschriftenbewertungen der C._____ AG der Jahre 2013 bis 2016 ein, um aufzuzeigen, dass die Beschwerdeführerin, würde sie mit den in ihrem Gesuch vom 24. Juni 2020 in ihrem Namen geäusserten Forderungen durchdringen, eine Schlechterstellung, d.h. einen höheren Vermögenssteuerwert, zu gewärtigen hätte.

10.5 Das Steuergeheimnis ist in § 108 Abs. 1 StG verankert. Demnach muss, wer mit dem Vollzug dieses Steuergesetzes betraut ist oder dazu beigezogen wird, über Tatsachen, die ihr oder ihm in Ausübung ihres oder seines Amtes bekannt werden, und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten verweigern. Eine Auskunft, einschliesslich der Offenlegung der Akten, ist zulässig, soweit hierfür eine gesetzliche Grundlage im Recht des Kantons oder des Bundes gegeben ist (§ 108 Abs. 2 StG).

10.6 Es ist dem Regierungsrat recht zu geben, dass es sich weder bei der Finanzdirektion noch beim Regierungsrat gegenüber der Steuerverwaltung um Dritte im Sinne von § 108 Abs. 1 StG handelt. Das ist darin begründet, dass die Steuerverwaltung der Finanzdirektion angegliedert ist (vgl. § 9 Abs. 1 Ziff. 5 der Verordnung betreffend die Organisation und die Zuständigkeiten der Staatsverwaltung des Kantons Zug [Organisationsverordnung, OV; BGS 153.2]). Die Finanzdirektion ist damit vorgesetzte Behörde der Steuerverwaltung. Zugleich obliegt ihr die Aufsicht über die Steuerverwaltung (§ 104 Abs. 3 StG). Ebenso ist der Regierungsrat vorgesetzte Behörde der Finanzdirektion und damit ihre Aufsichtsbehörde (§ 2 Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der Staatsverwaltung [Organisationsgesetz, OG; BGS 153.1]). Die Steuerverwaltung kann somit nicht als von der Finanzdirektion unabhängige Behörde bzw. als Dritte betrachtet werden, genauso wenig wie die Finanzdirektion vom Regierungsrat unabhängig ist. Vielmehr kommen den übergeordneten Behörden – neben der Befehlsgewalt gegenüber den nachgeordneten Amts-

stellen – Informations- und Kontrollrechte zu (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 1571). Auch die Rechtsprechung zum Straftatbestand der Verletzung des Amtsgeheimnisses gemäss Art. 320 StGB, nach welchem die Bestrafung einer Widerhandlung gegen das Steuergeheimnis gemäss § 108 Abs. 1 StG erfolgen würde, bestätigt, dass die Weitergabe von dem Amtsgeheimnis unterliegenden Tatsachen an eine Behörde mit hierarchischen Aufsichtsrechten innerhalb der Verwaltung zulässig ist (BGer 6B_1369/2016 vom 20. Juli 2017 E. 4.1; BGE 116 IV 56 E. II.1b; Niklaus Oberholzer, in: Basler Kommentar, Strafrecht II, 4. Aufl. 2019, Art. 320 N 10 und 14). Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung des Kantons Zug in ihrer Vernehmlassung vom 13. November 2020 gegenüber der Finanzdirektion den Sachverhalt hinsichtlich der Steuerperioden 2009–2014, und dort insbesondere die von der Beschwerdeführerin im Kanton Zürich und beim Bundesgericht im Zusammenhang mit der Bewertung der Aktien der C._____ AG ergriffenen Rechtsmittel, geschildert hat. Ebenso wenig ist erkennbar, warum es der Steuerverwaltung des Kantons Zug nicht erlaubt sein sollte, die hiervor in E. 10.4 erwähnten Urteile zu ihren Akten zu nehmen, nachdem es ihr bekannt war, dass es sich dabei um von der Beschwerdeführerin ausgelöste Verfahren handelte, in denen es jeweils um die vom Kanton Zug vorgenommene und vom Kanton Zürich übernommene Wertschriftenbewertung der C._____ AG ging.

10.7 Die Steuerverwaltung des Kantons Zug stellte der Finanzdirektion zusammen mit ihrer Vernehmlassung ein als "Separate Beilage 3 zu Handen der Aufsichtsinstanz" bezeichnetes Dokument zu. Darin legte die Steuerverwaltung der Finanzdirektion die Wertschriftenbewertungen der C._____ AG der Jahre 2013–2016 dar. Unter Berücksichtigung des grundsätzlichen Anspruchs der Parteien auf Einsicht in die Verfahrensakten (§ 16 Abs. 1 VRG) stellte die Finanzdirektion der Beschwerdeführerin dieses Dokument auf deren Verlangen zu. Der Regierungsrat stellte in seinem Beschwerdeentscheid vom 10. Mai 2022 zu Recht fest, dass damit zwar schützenswerte Interessen der C._____ AG tangiert wurden. Es ist dem Regierungsrat aber ebenfalls zuzustimmen, wenn der darauf hinweist, dass die Beschwerdeführerin als einzige Verwaltungsrätin und damit als einziges vertretungsberechtigtes Organ der C._____ AG zur Einsicht in diese Steuerdaten berechtigt war und ihr diese ohnehin bekannt sein mussten. Eine Verletzung des Steuergeheimnisses kann darin nicht erkannt werden.

10.8 Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass es keinen Grund gibt, die Sache dem Regierungsrat zur Bereinigung der Vernehmlassung der Steuerverwaltung und der anderen Vorakten, welche nach Ansicht der Beschwerdeführerin unzulässige Daten beinhalten,

zurückzuweisen. Entsprechend liegt auch kein Grund für die Sistierung des Verfahrens vor.

11. Zusammengefasst erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

12. Da die Beschwerdeführerin unterliegt, hat sie gestützt auf § 23 Abs. 1 Ziff. 3 VRG die Kosten des Verfahrens von Fr. 3'000.– zu übernehmen. Sie sind mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ein Anspruch auf eine Parteientschädigung besteht nicht (§ 28 VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der schriftlichen Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Beschwerdeführerin (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an den Regierungsrat des Kantons Zug (vierfach) und zum Vollzug von Ziffer 2 des Dispositivs an die Finanzverwaltung des Kantons Zug (nur Dispositiv).

Zug, 7. Juni 2023

Im Namen der
VERWALTUNGSRECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am