

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2019.197  
2 ST.2019.256

**Entscheid**

17. September 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli, Ersatzrichter Tobias Rohner und Gerichtsschreiberin Verena Bieri

In Sachen

**A SA,**  
Steuergemeinde B,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Bau,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 10.6.2005 - 31.12.2006 und 1.1. - 31.12.2007 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 10.6.2005 - 31.12.2006 und 1.1. - 31.12.2007**

hat sich ergeben:

A. A SA (nachfolgend die Pflichtige) wurde am ... 2005 mit Sitz im Kanton Zug gegründet. Am ... 2006 verlegte die Pflichtige ihren Sitz in den Kanton Zürich. Am ... 2013 verlegte die Pflichtige ihren Sitz nach C (Kanton Schwyz) und rund drei Jahre später, am ... 2016, nach D (Kanton Tessin). Während der hier zur Diskussion stehenden Steuerjahre 2005, 2006 und 2007 war E Alleinaktionär der Pflichtigen. Er ist F Staatsangehöriger und hat nach eigenen Angaben seinen Wohnsitz in Russland.

Mit Gesuch um einen Steuervorabbescheid vom 29. November 2005 beantragte die Pflichtige bei der kantonalen Steuerverwaltung Zug, als gemischte Gesellschaft besteuert zu werden. Begründet wurde dies damit, dass die Pflichtige in der Schweiz lediglich eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausübe, die überwiegend als reine Verwaltungstätigkeit zu qualifizieren sei. Die kantonale Steuerverwaltung Zug genehmigte diesen Antrag am 5. Dezember 2005. Ein ähnliches Gesuch stellte die Pflichtige am 31. Mai 2006 gegenüber dem kantonalen Steueramt Zürich. Die Tätigkeit der Gesellschaft wickle sich vorwiegend im Ausland ab. Sie werde in der Schweiz eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, die überwiegend als reine Verwaltungstätigkeit zu betrachten sei. Entsprechend seien die Kriterien für die Besteuerung als gemischte Gesellschaft erfüllt. Dieses Gesuch wurde am 9. Juni 2006 vom kantonalen Steueramt Zürich genehmigt.

Vom 14. bis 17. September 2010 fand am Domizil der Pflichtigen eine Buchprüfung durch das kantonale Steueramt Zürich statt. Dieser folgten mehrere Besprechungen zwischen Vertretern der Pflichtigen und dem kantonalen Steueramt Zürich. Im Zuge einer Buchprüfung der Schwestergesellschaft der Pflichtigen, der G SA, B, durch die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV), Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU), stiess der Steuerkommissär auf Unregelmässigkeiten, die zu einer Folgeprüfung bei der Pflichtigen führten. Offenbar erhärteten sich bei der Folgeprüfung Verdachtsmomente strafbarer Handlungen, sodass die ASU mit einer Strafuntersuchung beauftragt wurde. Am 4. April 2012 erfolgte eine Hausdurchsuchung durch die ASU bei der Pflichtigen und der G SA. Dabei wurden auch Akten beschlagnahmt. Die Untersuchung der ASU erwies sich als äusserst komplex und war entsprechend zeitintensiv. Mit Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 schloss die ASU die Untersuchung ab. Sie kam zum Schluss, dass die Pflichtige und die G SA in den Jahren 2007 bis 2009 ge-

schäftsmässig nicht begründete Forderungen zulasten der Geschäftsbuchhaltung übernommen hätten. Die Vermögenswerte, welche sie zur Begleichung der Forderungen verwendet hätten, seien nicht an die angeblichen Gläubiger der Forderungen geflossen, sondern direkt bzw. indirekt dem Aktionär E bzw. dem ihm nahestehenden H übertragen worden. Die Vorteilszuwendungen liessen sich einzig mit dem Beteiligungsverhältnis von E zu den beiden Gesellschaften bzw. dem engen Verhältnis zwischen E und H erklären. Die auf den jeweiligen Leistungen der Pflichtigen (2007: Fr. 1'514'474.-; 2008: Fr. 1'449'301.-; 2009: Fr. 2'261'025.- und EUR 19'572'748.-) geschuldete Verrechnungssteuer sei weder ordnungsgemäss deklariert noch bezahlt worden. Die Ausrichtung der geldwerten Leistungen sowie deren Verschleierung gegenüber der ESTV hätten E und andere gemeinsam beschlossen und geplant. Deshalb bestätige sich der Anfangsverdacht auf Abgabebetrug nach Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (VStrR).

B. Im Rahmen der Veranlagung für die Steuerjahre 2005 bis 2007 unterbreite das kantonale Steueramt Zürich der Pflichtigen am 4. März 2015 die folgenden vier Einschätzungsvorschläge:

2006 (10. Juni 2005 bis 31. Dezember 2006)

- steuerbarer Gewinn für die direkte Bundessteuer: Fr. 24'114'700.-
- steuerbarer Gewinn für die Staats- und Gemeindesteuer: Fr. 0.- und steuerbares Eigenkapital von Fr. 3'114'000.-

2007

- steuerbarer Gewinn für die direkte Bundessteuer: Fr. 7'092'800.-
- steuerbarer Gewinn für die Staats- und Gemeindesteuer: Fr. 991'700.- und steuerbares Eigenkapital von Fr. 15'098'000.-.

Die der Pflichtigen zugestellten Zustimmungserklärungen wurden am 25. August 2015 durch die Pflichtige unterzeichnet, wobei jeweils handschriftlich vermerkt wurde, dass die Zustimmung unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Generalversammlung stehe. Es ist nicht aktenkundig, dass eine solche Zustimmung jemals gegeben wurde.

Die beiden Schlussrechnungen betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2006 und 2007, beide datiert vom 11. April 2016, basieren auf den Steuerfaktoren, die der Pflichtigen in den Einschätzungsvorschlägen vom 4. März 2015 mitgeteilt wurden.

Die Veranlagungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer 2006 und 2007 sind vom 15. April 2016 datiert. Diese hat die Pflichtige nach eigenen Angaben nie erhalten.

C. Gegen die Schlussrechnungen betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2006 und 2007 erhob die Pflichtige, vertreten durch I, am 10. Mai 2016 durch zwei Eingaben Einsprache. Sie machte geltend, dass die definitiven Veranlagungen vom 11. April 2016 aufzuheben seien und mit der Erstellung der definitiven Einschätzung für die Geschäftsjahre 2006 und 2007 zuzuwarten sei, bis erstellt sei, ob für die genannten Geschäftsjahre eine Bilanzberichtigung vorgenommen werden müsse und geklärt sei, ob die Steuerpflichtige ihren wirtschaftlichen Sitz in Russland habe.

Gegen die Veranlagungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer 2006 und 2007 vom 15. April 2016 bzw. deren Duplikate vom 5. Juli 2016 erhob die Pflichtige, vertreten durch J AG, am 13. Juli 2016 Einsprache.

Mit Entscheiden vom 22. November 2019 gewährte das kantonale Steueramt den Abzug für Steuerrückstellungen betreffend die strittigen Steuerperioden. Im Übrigen wies es die Einsprachen ab.

D. Mit Beschwerde und Rekurs vom 20./23. Dezember 2019 beantragte die Pflichtige sinngemäss, sämtliche Steuerfaktoren auf Fr. 0.- festzusetzen. Zu diesem Zweck seien die Einspracheentscheide betreffend die Direkte Bundessteuer 2005/2006 und 2007 sowie der Einspracheentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2007 vollumfänglich und jener betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2005/2006 hinsichtlich des Eigenkapitals aufzuheben. Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde-/Rekursantwort vom 7. Februar 2020 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Die Beschwerde- und Rekursantwort wurde der Pflichtigen am 16. Juli 2020 zur freigestellten Vernehmlassung bis 31. Juli 2020 zugestellt. Mit Eingabe vom

6./7. August 2020 nahm die Pflichtige Stellung, stellte weitere Anträge und reichte zusätzliche Unterlagen ein.

Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Begründung der Einspracheentscheide ist – soweit erheblich – in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Eine Frist gilt als eingehalten, wenn die Handlung innerhalb derselben vorgenommen wird. Schriftliche Eingaben müssen spätestens am letzten Tag der Frist bis 24 Uhr an die Behörde gelangen oder der schweizerischen Post bzw. einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung im Ausland übergeben sein. Wird eine Sendung einer ausländischen Post übergeben, ist die Frist eingehalten, wenn die ausländische Post die Sendung innerhalb der Frist an die schweizerische Post übergibt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 133 N 9 f. DBG, auch zum Folgenden, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 129 N 12 StG). Der Nachweis der Postaufgabe am betreffenden Datum wird mit dem Poststempel erbracht.

b) Das Steuerrekursgericht versandte der Pflichtigen die Beschwerde-/Rekursantwort am 16. Juli 2020 zur freigestellten Vernehmlassung bis 31. Juli 2020. Mit Eingabe vom 6./7. August 2020 nahm die Pflichtige dazu Stellung. Die in Russland mit DHL versandte Eingabe erreichte die schweizerische DHL-Niederlassung in Basel am 7. August 2020, erweist sich deshalb als verspätet und ist infolgedessen aus dem Recht zu weisen.

2. a) Juristische Personen sind kraft Art. 50 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.

Als Sitz einer Aktiengesellschaft gilt der Ort, den die Statuten als Sitz bezeichnen (vgl. Art. 56 ZGB und Art. 626 Ziff. 1 OR). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine formelle Bedeutung hat, wenn er gleichsam künstlich geschaffen wurde und ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird, die normalerweise am Sitz der Gesellschaft erfolgt. In solchen Fällen (bei einem sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. der tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1; BGr, 7. September 2018, 2C\_848/2017, E. 3.2; BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; BGr, 22. Dezember 2009, 2C\_259/2009, E. 2.1; BGr, 22. Februar 2008, 2P.6/2007, E. 2.2 = StE 2009 A 24.22 Nr. 6; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 8 N 2 ff.; Oesterhelt/Schreiber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 20 N 13, N 31 StHG).

Im Entscheid vom 1. Februar 2019 (BGr, 1. Februar 2019, 2C\_627/2017, E. 2.3) setzte sich das Bundesgericht ausführlich mit der Frage des Hauptsteuerdomizils im interkantonalen Verhältnis auseinander und gelangte zum Schluss, die juristische Person sei nach innerkantonalem Steuerrecht nach Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) stets an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig, während das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung liege (bestätigt in BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 5.2).

b) Nach der Rechtsprechung befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat. Massgebend ist somit der Ort, an dem die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks vorgenommen wird; bei mehreren solchen Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGr, 7. Februar 2019, 2C\_539/2017, E. 3.1 auch zum Folgenden). Zur Geschäftsführung gehören insbesondere die leitenden Handlungen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 14 StG). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung von der bloss administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatz-

entscheide beschränkt. Nicht entscheidend ist grundsätzlich der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre (BGr, 16. Mai 2013, 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012, E. 2.2, mit Hinweisen).

c) Der steuerrechtliche Sitz bzw. der Ort der tatsächlichen Verwaltung als steuerbegründende Tatsache ist nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung grundsätzlich von der Steuerbehörde zu beweisen. Dabei gilt zumindest im interkantonalen Verhältnis der statutarische Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen. Somit kann in erster Linie der Sitzkanton die Steuerhoheit beanspruchen, da im Einklang mit dem Zivilrecht zu vermuten ist, dass die Statuten den Ort, von welchem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird, als Sitz bezeichnen. Macht ein anderer Kanton oder die juristische Person geltend, es handle sich beim statutarischen Sitz um ein Briefkastendomizil, hat der Kanton oder die juristische Person die entsprechenden Umstände darzutun und zu beweisen. Erscheint in der Folge der von der Behörde angenommene Sitz aufgrund bestimmter Anhaltspunkte im anderen Kanton als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und es obliegt der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 5.3; BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, § 8 N 20 f., mit weiteren Hinweisen; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 46 N 22 - 23a StHG).

d) Die Pflichtige behauptet, sie habe sämtliche Einkünfte seit dem ... 2015 ordnungsgemäss in Russland deklariert. Weiter macht sie geltend, dass E, der Aktionär der Pflichtigen, in den Jahren 2005, 2006 und 2007 sämtliche Einkünfte seiner Gesellschaften in der Schweiz und damit auch jene der Pflichtigen als sein persönliches Einkommen in Russland deklariert habe. Dabei macht sie sinngemäss geltend, dass sie lediglich ihren statutarischen Sitz in der Schweiz habe, aber der Ort der tatsächlichen Verwaltung in Russland liege und die Pflichtige deshalb in der Schweiz steuerrechtlich nicht ansässig sei.

Vorerst ist festzuhalten, dass die Pflichtige erstmalig und auch nur sinngemäss argumentiert, dass sie ausschliesslich im Ausland steuerrechtlich ansässig sei und in der Schweiz keine Steuerpflicht begründe. Dies steht im Kontrast zu ihrem bisherigen Verhalten gegenüber den Steuerbehörden. Insbesondere aus ihrem Gesuch

um Steuervorabbescheid vom 31. Mai 2006 an die Adresse des kantonalen Steueramts Zürich hat die Pflichtige klar zu verstehen gegeben, dass sie ihren Sitz von K nach B verlegen möchte, wo sie an der ...strasse 50, B, eigene Büroräumlichkeiten beziehen werde. In diesem Schreiben wurde auch festgehalten, dass sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin vorwiegend im Ausland abwickeln werde, weshalb in der Schweiz lediglich eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausgeübt werde. Diese Tätigkeit gelte als reine Verwaltungstätigkeit, weshalb die Steuerpflichtige alle Merkmale einer gemischten Gesellschaft erfülle und entsprechend zu besteuern sei.

Schliesslich reichte die Pflichtige mit Datum vom 21. September 2007 eine Steuererklärung für das Steuerjahr 2006 ein. Auch später, so etwa im Schreiben vom 15. Mai 2008 an das kantonale Steueramt Zürich, hielt die Pflichtige wiederholt fest, dass sie als gemischte Gesellschaft besteuert werde und dieser Steuerstatus beizubehalten sei.

e) Fraglich ist, ob die bundesgerichtliche Rechtsprechung betreffend das Verhältnis zwischen Ort der tatsächlichen Verwaltung und Ort des Sitzes im interkantonalen Verhältnissen auf das vorliegende internationale Verhältnis *tel quel* übernommen werden kann.

Der formelle Sitz einer Gesellschaft in einem Vertragsstaat kann bereits für die Ansässigkeit genügen, falls dieser gemäss internem Recht eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet (Moris Lehner, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 6. A., 2015, Art. 4 Rz.110). So wird auch in der Schweiz eine juristische Person unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz in der Schweiz hat (Art. 50 DBG bzw. § 55 StG; vgl. Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 1993, S. 46 ff.; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., 2019, S. 293 f.). Eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz ist in der Schweiz selbst dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie tatsächlich in einem anderen Staat verwaltet wird. Allfällige Staatsverträge wären hingegen zu beachten.

Da sich die Steuerpflicht und somit auch die Ansässigkeit gemäss Doppelbesteuerungsabkommen nach dem jeweiligen internen Recht der Vertragsstaaten beurteilt, ist die entsprechende Regelung vom anderen Vertragsstaat zu akzeptieren und

die Ansässigkeit anzuerkennen. Durch diesen Verweis auf das interne Recht der Vertragsstaaten kann es jedoch vorkommen, dass eine Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten als ansässig angesehen wird. Für diesen Fall ist vorgesehen, dass ein Vertragsstaat den Vorrang als Ansässigkeitsstaat im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens hat. Im Falle der Doppelansässigkeit einer Gesellschaft ist der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung entscheidend (sog. "Tie-breaker"-Regelung; Art. 4 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 15. November 1995 [DBA-RUS] und gleichlautend Art. 4 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 21. November 2017 [OECD-MA]). Diese "Tie-breaker"-Regelung kommt jedoch nur in Fällen zur Anwendung, in welchen die Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten ansässig ist.

Eine Doppelansässigkeit wird von der Pflichtigen weder behauptet, noch muss diese im vorliegenden Fall definitiv geklärt werden, was die nachfolgenden Erwägungen zeigen.

3. a) Wenn eine Person in einem Vertragsstaat eines Doppelbesteuerungsabkommens ansässig ist, kann die Abkommensberechtigung verweigert werden, wenn diese als missbräuchlich zu qualifizieren ist.

Der Begriff des Abkommensmissbrauchs weist international keine einheitlichen Konturen auf. In der schweizerischen Lehre wird – ausgehend von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach (auch auf internationaler Ebene) ein Rechtsmissbrauch vorliegt, wenn ein Rechtsinstitut zweckwidrig zur Verwirklichung von Interessen verwendet wird, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will (u. a. BGE 127 II 49 E. 5a) – die Auffassung vertreten, dass zwar die Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen für abkommensfremde Zwecke, jedoch nicht alle zwecks Verhinderung einer unerwünschten Inanspruchnahme eines DBA in die Abkommen aufgenommenen verpönten Verhaltensweisen (sog. "abkommensrechtliche Missbrauchsbestimmungen") als Rechtsmissbrauch zu qualifizieren seien (Georg Lutz, Abkommensmissbrauch – Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, 2005, S. 7 ff.).

b) Die vorliegende schwer verständliche und juristisch laienhafte Rekurs- und Beschwerdeschrift ruft weder ein Doppelbesteuerungsabkommen an noch macht sie explizit eine Doppelbesteuerung geltend. Es lässt sich lediglich mutmassen, dass die Pflichtige mit ihrer Aussage, dass sich ein Geschäftsvorgang nicht mehrmals besteuern lasse, das DBA-RUS anruft und geltend macht, dass sich ihre tatsächliche Verwaltung in Russland befinde und sie damit nicht oder lediglich beschränkt in B zu besteuern sei.

Die mutmassliche Geltendmachung eines Doppelbesteuerungsabkommens, um damit eine ersuchte und durch die Einreichung von Steuererklärungen akzeptierte Steuerpflicht in der Schweiz nachträglich zu verneinen, wirft die Frage nach dem Verbot des widersprüchlichen Verhaltens auf.

Das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens ist Ausfluss des Rechtsmissbrauchsverbots nach Art. 2 Abs. 2 ZGB, das alle Rechtsbereiche erfasst (BGE 143 V 66 E. 4.3). Das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs ist lediglich in offensichtlichen Fällen zu bejahen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt, gestützt auf den auch für Private geltenden Grundsatz von Treu und Glauben und das Verbot des Rechtsmissbrauchs, dass verfahrensrechtliche Einwendungen so früh wie möglich, das heisst bei erster Gelegenheit nach Kenntnismahme eines Mangels, vorzubringen sind. Es verstösst gegen Treu und Glauben, Mängel dieser Art erst in einem späteren Verfahrensstadium oder sogar erst in einem nachfolgenden Verfahren geltend zu machen, wenn der Einwand schon vorher hätte festgestellt und gerügt werden können. Wer sich auf das Verfahren einlässt, ohne einen Verfahrensmangel bei erster Gelegenheit vorzubringen, verwirkt in der Regel den Anspruch auf spätere Anrufung der vermeintlich verletzten Verfahrensvorschrift (vgl. BGE 143 V 66 E. 4.3).

Die Pflichtige wollte bislang als unbeschränkt Steuerpflichtige im Kanton Zürich besteuert werden und trat deshalb mehrmals mit der Steuerverwaltung K und dem kantonalen Steueramt Zürich in Kontakt. Sie liess sogar ihre unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz durch ein Steuerruling bestätigen und reichte anstandslos die Steuererklärungen ein. Auch im Einspracheverfahren wehrte sie sich nicht gegen eine Steuerpflicht in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich.

Macht die Pflichtige nach über 15 Jahren seit ihrer Gründung geltend, sie sei nicht in der Schweiz steuerpflichtig, verhält sie sich in klarem Widerspruch zu ihren bisherigen Aussagen. Deshalb ist die Anrufung eines Doppelbesteuerungsabkom-

mens, die im vorliegenden Fall nur vermutet werden kann, rechtsmissbräuchlich und verdient folglich keinen Rechtsschutz. Entsprechend gilt sie betreffend die strittigen Steuerperioden als unbeschränkt Steuerpflichtige im Kanton Zürich.

4. a) Die Pflichtige rügt über weite Strecken, dass die vier Einspracheentscheide das Ergebnis einer von Dritten initiierten Untersuchung seien und präsentiert eine abenteuerlich wirkende Geschichte, wie es zu dieser Untersuchung gekommen sei. Was sie daraus ableiten will, bleibt hingegen unklar.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass eine steuerrechtliche Buchprüfung, die aufgrund eines Hinweises von Dritten erfolgt, genauso zulässig ist, wie eine, die ohne einen solchen Hinweis initiiert wurde. Die Veranlagungsbehörden dürfen gemäss Art. 123 DBG und § 132 Abs. 2 StG ohne irgendwelche Gründe jederzeit die Geschäftsbücher an Ort und Stelle einsehen.

b) Die Pflichtige behauptet, dass die Sitzverlegung von K nach B am ... 2006 erfolgte. Was sie aus dieser Behauptung ableiten möchte, bleibt unklar.

Gemäss Protokoll des kantonalen Steueramts Zürich ist anlässlich der Revisionsarbeiten festgestellt worden, dass die Umzugsarbeiten bereits Ende ... 2006 erfolgten und die Pflichtige ihre Tätigkeit im Verlaufe des Monats ... 2006 an der ...strasse in B aufgenommen habe. Nach telefonischer Rücksprache vom 3. November 2010 mit der Steuerverwaltung K und nach Verhandlungen mit den Verantwortlichen der Pflichtigen einigte man sich darauf, die Steuerpflichtige bereits ab dem ... 2006 in B zu besteuern. Es besteht kein Anlass, diese Feststellungen in Zweifel zu ziehen.

c) Weiter kritisiert die Pflichtige, dass die ESTV am 4. April 2012 ohne Grund sämtliche Dokumente der Pflichtigen beschlagnahmt habe und deshalb das Veranlagungsverfahren so lange gedauert habe und macht sinngemäss geltend, dass die Veranlagungsverjährung eingetreten sei.

Es ist richtig, dass seit der Buchprüfung im September 2010 fast zehn Jahre vergangen sind und die Pflichtige erst im Jahre 2016 veranlagt wurde. Doch die lange Verfahrensdauer hat vorwiegend sie selber zu verantworten, zumal sie bereits in der

Einsprache vom 10. Mai 2016 ein Sistierungsbegehren stellte, bis das Verfahren betreffend die Verrechnungssteuer definitiv geklärt worden sei.

d) Betreffend die vom kantonalen Steueramt gemachten Aufrechnungen (z.B. geldwerte Leistungen an H) werden keine konkreten Rügen erhoben. Stattdessen stellt die Pflichtige lediglich Fragen wie die folgende: "Wenn das kantonale Steueramt dokumentierte Rechnungen von H für die Vermittlung von Projekten, mit denen die Gesellschaft nachweislich einen grossen Umsatz erzielen konnte, der zu 100% in Russland zu versteuern war und versteuert wurde, warum stellt das kantonale Steueramt dann keine Fragen zu den der Rechnung in Höhe von 4'500'000 Mio. Euro (...) von L zugrundeliegenden Leistungen, oder zu der Überweisung der L M an seinen Generalkollegen N von 850'000 Euro?". Eine notwendige Begründung, weshalb die Aufrechnungen nicht gerechtfertigt sein sollen, kann dieser Frage oder Kritik nicht entnommen werden.

Auch die weiteren Vorbringen der Pflichtigen vermögen nicht zu überzeugen.

5. Die vorstehenden Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der vollständig unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]