

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2022.88

1 ST.2022.119

Entscheid

29. November 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A GmbH,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

Kanton Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

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

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2016, 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018
und 1.1. - 31.12.2019 sowie Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2016,
1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019**

hat sich ergeben:

A. Die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige), mit statutarischem Sitz in B/GR, bezweckt die Erbringung von [...], insbesondere in den Bereichen [...]. Bis zum ...2022 war die Pflichtige in C/ZG domiziliert. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist D, der bis zur Sitzverlegung der Pflichtigen in E ansässig war und seither gemäss Eintrag im Handelsregister in F wohnhaft ist. Als Direktor bei der Pflichtigen amtierte von da an der in B ansässige G.

Mit Schreiben vom 4. Juni 2021 informierte das kantonale Steueramt die Pflichtige, dass Indizien für eine Ausübung der effektiven Verwaltung im Kanton Zürich vorlägen und bezüglich Steuerhoheit ab 2016 entsprechende Abklärungen vorgenommen würden. In diesem Zusammenhang wurde die Pflichtige zur Einreichung diverser Angaben und Unterlagen aufgefordert. Sie reagierte darauf mit Eingabe vom 16. August 2021. Am 24. August 2021 verlangte der Steuerkommissär weitere Belege ein. Die Pflichtige liess diese Auflage mit Eingabe vom 30. November 2021 durch eine Vertreterin (Anwaltskanzlei) beantworten. Diese erklärte in ihrer Eingabe ausdrücklich, im Namen und im Auftrag der Pflichtigen zu handeln.

Mit Vorentscheid vom 3. Dezember 2021, welcher an die Vertreterin der Pflichtigen adressiert war, beanspruchte das kantonale Steueramt die Steuerhoheit des Kantons Zürich ab 1. Januar 2016. Mangels beweiskräftiger Unterlagen, die auf eine Tätigkeit in C schliessen liessen, nahm die Steuerbehörde den Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnort des einzigen Gesellschafters und Geschäftsführers in E an.

Mit E-Mail vom 11. Januar 2022 an den Steuerkommissär machte der Geschäftsführer der Pflichtigen geltend, dass das Steueramt zu Unrecht von einem Vertretungsverhältnis ausgegangen und der angehängte Vorentscheid (PDF-Datei) nicht korrekt zugestellt worden sei. Bis zur korrekten Zustellung werde das Schreiben als gegenstandslos betrachtet. Mit Verweis auf die Eingabe der Vertreterin der Pflichtigen vom 30. November 2021 erwiderte der Steuerkommissär der Pflichtigen gleichentags, dass von einer korrekten Zustellung auszugehen sei und die Pflichtige den Vorentscheid offenbar erhalten habe. Dem widersprach die Pflichtige – ebenfalls noch gleichentags – per E-Mail und machte geltend, dass die Zustellung an den Geschäftsführer per E-Mail der Anwaltskanzlei aufgrund von dessen Auslandsabwesenheit erst viel

später erfolgt und die Frist noch nicht abgelaufen sei. Dessen ungeachtet sei von einer nicht korrekten Zustellung auszugehen und der Versand des Vorentscheids vom 3. Dezember 2021 an die Pflichtige selbst nachzuholen. Der Steuerkommissär verwies die Pflichtige im Zusammenhang mit der bestrittenen Zustellung abschliessend auf die Möglichkeit des Rechtswegs, welchen diese dann letztlich allerdings nicht beschritt.

Die Pflichtige wurde am 15. März 2022 zur Einreichung der Steuererklärungen für die Steuerperioden 2016 - 2019 gemahnt. Mit Schreiben vom 5. April 2022 machte sie weiterhin geltend, im Kanton Zürich nicht steuerpflichtig zu sein. Zudem rügte sie erneut eine mangelhafte Zustellung des Steuerhoheitsentscheids und verlangte die Zustellung einer anfechtbaren Verfügung. Mit Veranlagungsverfügungen bzw. Einschätzungsentscheiden vom 7. April 2022 wurde die Pflichtige für die Steuerperioden 2016 - 2019 schliesslich ermessensweise mit folgenden Faktoren veranlagt bzw. eingeschätzt:

[...]

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 29. April 2022 Einsprache mit Verweis auf die aus ihrer Sicht nicht bestehende Steuerpflicht. Die Vertreterin habe ausserdem im Rahmen der Eingabe für die Pflichtige vom 30. November 2021 keine schriftliche Vollmacht eingereicht und ein Vertretungsverhältnis habe nicht bestanden. Der Vorentscheid sei der Pflichtigen aus diesem Grund bis dato noch nicht ordnungsgemäss zugestellt worden.

Mit Einspracheentscheid vom 18. Mai 2022 trat das kantonale Steueramt nicht auf die Einsprache ein. Dies mit der Begründung, dass der Vorentscheid bezüglich Steuerhoheit mit dem Versand an die Vertreterin korrekt zugestellt worden und mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen sei. Die Anfechtung einer Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen setze sodann im Sinne einer Prozessvoraussetzung eine qualifizierte Begründung voraus, ohne deren Vorliegen auf eine Einsprache nicht eingetreten werde.

C. Dagegen erhob die Pflichtige am 14. Juni 2022 Beschwerde bzw. Rekurs mit dem sinngemässen Antrag, die dem Einspracheentscheid zugrunde liegenden Veranlagungsverfügungen bzw. Einschätzungsentscheide ersatzlos aufzuheben, da für die Besteuerung einer Gesellschaft aufgrund des Wohnsitzes ihres Gesellschafters keine Rechtsgrundlage bestehe. Der Besteuerung liege zudem kein rechtskräftiger Feststellungsentscheid zugrunde.

Das kantonale Steueramt liess im Rahmen der Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 12. Juli 2022 mit Verweis auf den Einspracheentscheid vom 18. Mai 2022 Abweisung der Rechtsmittel beantragen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Beschwerde bzw. Rekurs, so ist dem Steuerrekursgericht die materielle Prüfung des Rechtsmittels auf die Veranlagung/Einschätzung hin verwehrt. Das Gericht darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 140 N 44 DBG, und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zür-

cher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 147 N 43 StG). Würde sich der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz als gesetzwidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Veranlagung bzw. Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

Damit ist auf die Beschwerde bzw. den Rekurs nur insofern einzutreten, als die Pflichtige sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Nichteintretensentscheids vom 18. Mai 2022 verlangt, weil die Vorinstanz ihren Einwand, dass sie nicht der Steuerhoheit des Kantons Zürich unterstehe, hätte behandeln müssen. Nicht einzutreten ist auf die Rechtsmittel, soweit sie sinngemäss beantragt, dass das Steuerrekursgericht selber über die Frage der Steuerhoheit einen Entscheid trifft, da diese Frage nicht Gegenstand der angefochtenen vorinstanzlichen Entscheide ist.

2. Die Vorinstanz macht geltend, dass die Pflichtige die Einsprachen nicht begründet habe, womit es an einer bei Veranlagungen bzw. Einschätzungen nach pflichtgemässen Ermessen erforderlichen Eintretensvoraussetzung gefehlt habe. Die Frage der Steuerhoheit sei mit Vorentscheid vom 3. Dezember 2021 bereits rechtskräftig entschieden worden und habe deshalb nicht mehr geprüft werden dürfen.

Damit ist vorab zu prüfen, ob die Vorinstanz berechtigt war, die Pflichtige nach pflichtgemässen Ermessen zu veranlagern bzw. einzuschätzen.

a) Gemäss Art. 124 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) werden die Steuerpflichtigen durch öffentliche Bekanntgabe oder Zustellung des Formulars aufgefordert, die Steuererklärung einzureichen. Steuerpflichtige, die kein Formular erhalten, müssen es bei der zuständigen Stelle verlangen. Die Steuerpflichtigen sind zur Einreichung des wahrheitsgemäss und vollständig ausgefüllten, persönlich unterzeichneten Steuererklärungsformulars samt den vorgeschriebenen Beilagen verpflichtet. Das kantonale Recht enthält in § 133 Abs. 1 und Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) eine entsprechende Regelung.

Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw.

§ 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Die Vornahme einer Ermessenseinschätzung setzt also einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

b) Die Pflichtige reichte trotz Aufforderung und Mahnung vom 15. März 2022 keine Steuererklärung für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2016, 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 ein. Sie bestreitet indessen eine Verpflichtung zur Einreichung, da sie mangels Sitzes im Kanton Zürich nicht im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren mitzuwirken habe. Der Vorentscheid vom 3. Dezember 2021 über die Beanspruchung der Steuerhoheit im Kanton Zürich sei ihr nie zugestellt worden und könne ihr deshalb nicht entgegen gehalten werden.

aa) Wenn die steuerpflichtige Person die kantonale Steuerhoheit bestreitet, hat sie im interkantonalen Verhältnis Anspruch auf einen speziellen Steuerdomizilentscheid (Mayhall-Mannhart/Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 40 N 16 und N 22; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 105 StG, auch zum Folgenden). Erst nach Rechtskraft dieses Entscheids treffen sie Verfahrenspflichten, deren Missachtung eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen rechtfertigen. Der Entscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit erfolgt im Einschätzungsverfahren. Auf Verlangen der Person, welche von der Steuerbehörde als der Steuerpflicht unterstehend betrachtet wird, ist über diese Frage ein Teilentscheid zu treffen. Bevor der Steuerdomizilentscheid rechtskräftig ist, darf das Einschätzungsverfahren nicht fortgesetzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 106 StG). Erwächst der Steuerdomizilentscheid in Rechtskraft, so kann auf die Frage des Steuerdomizils grundsätzlich im nachfolgenden Einschätzungsverfahren nicht mehr zurückgekommen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 109 StG).

Gegen einen Steuerhoheitsentscheid stehen der steuerpflichtigen Person dieselben Rechtsmittel zur Verfügung wie gegen die Einschätzung selber (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 104 und 108 StG). Gemäss § 140 Abs. 1 StG kann der Steuerpflichtige den Einschätzungsentscheid innert 30 Tagen nach Zustellung mit Einsprache anfechten. Die Einsprachefrist beginnt am Tag nach der Zustellung des Entscheids zu laufen (§ 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG)

und ist eine Verwirkungsfrist. Eine nach Ablauf der Einsprachefrist erhobene Einsprache ist unwirksam und vermag keine materielle Überprüfung der angefochtenen Einschätzung herbeizuführen (RB 1973 Nr. 34; 1981 Nr. 76), und zwar selbst dann, wenn diese formell oder materiell fehlerhaft sein sollte. Auf eine verspätete Einsprache darf die Einsprachebehörde, Fristwiederherstellung vorbehalten, daher nicht eintreten.

Hat die steuerpflichtige Person einen Vertreter bestellt und wurde die Bevollmächtigung gegenüber den Steuerbehörden kundgetan, muss die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden an den Vertreter erfolgen, damit sie rechtswirksam ist. Die Steuerbehörde ist mithin zur Zustellung an den Vertreter verpflichtet, sofern und solange das Vertretungsverhältnis der Behörde bekannt ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 127 N 18 StG).

Die Stellvertretung beruht auf der dem Vertreter vom Vertretenen im Sinn von Art. 32 ff. OR erteilten Vollmacht. Diese Bevollmächtigung ist ein Rechtsgeschäft, das formlos und damit auch stillschweigend begründet werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 127 N 9 StG, mit weiteren Hinweisen). Letzteres kann sich aus den vom Vertretenen geschaffenen oder gebilligten Umständen ergeben (sog. Anscheinsvollmacht), so etwa, wenn die steuerpflichtige Person wissentlich duldet, dass ein anderer im Verfahren als ihr Vertreter auftritt. Fehlt es an einer klaren schriftlichen Vollmacht, darf ein Vertretungsverhältnis nur dann angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäußerung des Steuerpflichtigen auf die Bevollmächtigung eines Dritten ergibt. Kann die Behörde aus den Umständen auf ein Vertretungsverhältnis schliessen, darf sie sich auf dessen Bestehen verlassen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 127 N 10 und N 19 StG).

Das Vertretungsverhältnis entfaltet seine Wirkung im Verfahren von der für die Steuerbehörden ersichtlichen Vollmachtserteilung an bis zum Zeitpunkt, in dem das Erlöschen dieses Verhältnisses den Steuerbehörden erkennbar wird (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 127 N 16 StG).

bb) Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist ihr der Vorentscheid vom 3. Dezember 2021 gültig zugestellt worden:

Mit Auflage vom 24. August 2021 verlangte das kantonale Steueramt von der Pflichtigen die Einreichung von diversen Unterlagen zur Abklärung der Steuerhoheit

Die Pflichtige liess diese nach mehreren Fristerstreckungen letztlich durch die Anwaltskanzlei H AG beantworten, womit sie deren Auftreten als ihre Vertreterin duldete. Im entsprechenden Antwortschreiben vom 30. November 2021 nannte diese die Pflichtige explizit als Klientin, ohne die Bevollmächtigung gegenüber dem kantonalen Steueramt gleichzeitig in irgendeiner Form einzuschränken. Eine Beantwortung der Auflage durch die Pflichtige selber ging nicht ein und wäre bei fehlender Vertretung zu erwarten gewesen, da die Auflage an sie adressiert und ihr zugestellt worden war. Aus den konkreten Umständen durfte bzw. musste somit von einem Vertretungsverhältnis ausgegangen werden. Anders konnte und musste die Beantwortung dieser Auflage durch die H AG nicht verstanden werden. Dies umso mehr, als in der Eingabe Bezug auf die bisherige Korrespondenz zwischen D und dem Steueramt genommen und auch zahlreiche Belege eingereicht wurden, die die Vertreterin nur von der Pflichtigen erhalten haben konnte (vgl. hierzu auch das bewilligte Fristerstreckungsgesuch der H AG vom 11. November 2021).

Die Pflichtige hat im vorliegenden Verfahren nichts vorgebracht, was an dieser Beurteilung etwas ändern würde. Zu beachten ist, dass sich das Verfahren vor Steuerrekursgericht durch eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn auszeichnet, dass die steuerpflichtige Person den Nachweis für das Bestehen von steuermindernden oder steueraufhebenden Tatsachen, für welche sie die Beweislast trägt, in der Beschwerde- bzw. Rekursschrift mit einer substantiierten Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln anzutreten hat. Fehlt es an einer substantiierten Sachdarstellung, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Als dann wird zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person angenommen, der betreffende Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 140 N 55 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 147 N 53 StG).

Substantiiert wäre die Sachdarstellung der Pflichtigen vorliegend beispielsweise dann, wenn aus dieser hervorginge, aus welchen Umständen abgeleitet werden könnte, dass kein Vertretungsverhältnis mit der H AG bestanden habe und inwiefern das kantonale Steueramt davon hätte Kenntnis haben müssen. Das Gegenteil ist aber der Fall: Im vorliegenden Verfahren bestätigte die Pflichtige sogar, dass die H AG mandatiert gewesen sei; allerdings nur zwecks Unterstützung und nicht zur Vertretung. Die H AG habe am 30. November 2021 die Auflage beantwortet, darüber hinaus habe aber kein Vertretungsverhältnis bestanden. Aus welchen Umständen die Steuerbehör-

de diese Einschränkung hätte erkennen müssen, zeigt die Pflichtige nicht auf. Nach dem Gesagten ist diesbezüglich keine Untersuchung zu führen.

Weiter ist auch zum Beispiel nicht aktenkundig, dass die H AG das kantonale Steueramt vor oder mindestens nach Zustellung des Vorentscheids vom 3. Dezember 2021 über eine Beendigung des Mandatsverhältnisses informiert hätte. Da der gute Glaube zu vermuten ist (Art. 3 Abs. 1 ZGB), ist somit zu Ungunsten der Pflichtigen davon auszugehen, dass das kantonale Steueramt gutgläubig war und keine Kenntnis einer fehlenden Vertretungsmacht hatte und auch nicht haben musste. Das kantonale Steueramt durfte sich somit auf den Anschein verlassen, welcher durch das innert erstreckter Frist eingereichte Schreiben vom 30. November 2021 hervorgerufen wurde. Dass mit der betreffenden Eingabe keine schriftliche Vollmacht eingereicht wurde, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Die Zustellung des Vorentscheids vom 3. Dezember 2021 erfolgte aus diesen Gründen zu Recht an die H AG und erweist sich daher als rechtsgültig. Deren Verhalten muss die Pflichtige sich anrechnen lassen. Den Akten kann diesbezüglich entnommen werden, dass die Zustellung am 6. Dezember 2021 erfolgte und – was aus der E-Mail vom 11. Januar 2022 von D an den Steuerkommissär hervorgeht – die Pflichtige durch ihre Vertreterin über den Entscheid in Kenntnis gesetzt wurde.

Die 30-tägige Einsprachefrist hat somit am 7. Dezember 2021 zu laufen begonnen und am Mittwoch, 5. Januar 2022 geendet. Nachdem innert Frist keine Anfechtung des Steuerhoheitsentscheids erfolgte, erwuchs dieser in Rechtskraft.

cc) Indessen stellt sich hier die Frage, ob der Entscheid vom 3. Dezember 2021 sämtliche vorliegend streitigen Steuerperioden abdeckt.

Mit der formellen Rechtskraft (Unanfechtbarkeit) tritt auch die materielle Rechtskraft (Rechtsbeständigkeit) ein. Damit wird der Entscheid sowohl für die steuerpflichtige Person als auch das Gemeinwesen verbindlich, und zwar unabhängig davon, ob sie materiell richtig ist oder nicht (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., 2018, § 26 N 3; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 155–162a N 5 StG). Die Rechtskraft eines Entscheids bezieht sich nur auf das Dispositiv, nicht aber auf dessen Begründung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 155–162a N 9 StG). Ausnahmsweise können die Erwägungen an der

Rechtskraft teilhaben, wenn sich das Dispositiv explizit darauf bezieht (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 26 N 4).

Materielle Rechtskraft kann somit nur insoweit eintreten, als der Streitgegenstand im Dispositiv klar bezeichnet wird. Dieser Anforderung genügt der Vorentscheid vom 3. Dezember 2021 mit Bezug auf die betroffenen Steuerperioden nur teilweise. Indem dort die Steuerhoheit "ab 2016" und damit zeitlich offen beansprucht wird, ist nämlich unklar, bezüglich welcher nachfolgenden Steuerperioden die Steuerhoheit beansprucht wird. Auch aus den Erwägungen geht dies nicht hervor. Zwar wird dort auf die Untersuchungen Bezug genommen, in deren Rahmen die Geschäftsrechnungen 2016 bis 2019 einverlangt wurden. Ob dann aber auch über alle diese Steuerperioden entschieden wurde, wird nirgends festgehalten. Zwar ist der Vorinstanz zuzugestehen, dass vermutlich auch 2017 gemeint war; wie es sich mit den folgenden Steuerperioden verhält, wird aber immer unklarer. Dass der Vorentscheid vom 3. Dezember 2021 sich nebst der Steuerperiode 2016 mindestens auch auf die im vorliegenden Fall interessierenden Steuerperioden 2017-2019 bezog, konnte erst nach Rechtskraft des Vorentscheids mit Zustellung der entsprechenden Steuererklärungsformulare abgeleitet werden (im Unterschied etwa zu dem im Entscheid des Bundesgerichts vom 20. Juni 2019 [2C_689/2018, E. 1.2 ff.] beurteilten Sachverhalt).

Aufgrund der einschneidenden prozessualen Folgen der materiellen Rechtskraft ist zu verlangen, dass der Streitgegenstand klar und unmissverständlich definiert wird. Die nach hinten offene Formulierung "ab 2016" reicht deshalb nicht aus, um für die Steuerperioden nach 2016 materielle Rechtskraft zu begründen. Will das kantonale Steueramt einen verbindlichen Vorentscheid über mehrere Steuerperioden, so hat sie diese explizit aufzuführen (vgl. dazu auch Rz. 33 des Merkblatts des kantonalen Steueramtes über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 1999 nach dem neuen Steuergesetz vom 8. Juni 1997, ZStB 3.1 [aZStB 11/050], wobei die dort statuierte Anforderung nicht nur für natürliche, sondern gleichermassen auch für juristische Personen Anspruch auf Geltung beanspruchen darf [vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 55 N 24 i.V.m. § 3 N 105 ff. StG]).

Vor dem Hintergrund, dass der Entscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit im Einschätzungsverfahren erfolgt und diesbezüglich – sofern diese Frage separat entschieden wird – als Teilentscheid qualifiziert (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 106 StG), muss nach dem Gesagten davon ausgegangen wer-

den, dass die Inanspruchnahme der Steuerhoheit nur bezüglich der Steuerperiode 2016 korrekt erfolgt und insofern in Rechtskraft erwachsen ist. Hinsichtlich der Steuerperioden 2017-2019 war es der Pflichten dagegen unbenommen, die Steuerhoheit entweder erst im Rahmen ihrer Einsprache oder – wie vorliegend mit dem Schreiben vom 5. April 2022 geschehen – bereits zuvor während des Einschätzungsverfahrens zu bestreiten (was mit einem Anspruch auf einen speziellen Steuerhoheitsentscheid einhergeht; dazu E. 2b/aa).

Damit bestand hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperioden 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019, für die Pflichtige mangels Vorliegen eines rechtskräftigen Vorentscheids über die Steuerhoheit noch keine Verpflichtung, Steuererklärungen einzureichen. Damit fehlte es an einer Voraussetzung für die Vornahme von Ermessenseinschätzungen für diese Steuerperioden. Einzig mit Bezug auf die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2016 war die Steuerhoheit für die Staats- und Gemeindesteuern rechtsgültig beansprucht worden, bestand damit eine Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung und erging die Ermessenseinschätzung im Grundsatz zu Recht (dazu nachfolgend E. 3).

dd) Stellt das Steuerrekursgericht einen Verfahrensmangel des kantonalen Steueramts fest, sorgt es grundsätzlich selbst für dessen Behebung und legt sodann im Rahmen ihrer umfassenden Kognition (Art. 140 Abs. 3 DBG bzw. § 147 Abs. 3 StG) die Steuerfaktoren aufgrund eigener Erhebungen fest (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N 26 f. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 29 f. StG, auch zum Folgenden). Nur ausnahmsweise weist es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an das kantonale Steueramt zurück, namentlich, wenn der vorinstanzliche Entscheid an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. Ein Fehler, der ebenso gut vom Steuerrekursgericht wie von der Vorinstanz behoben werden kann, führt dagegen regelmässig nicht zu einer Rückweisung (RB 1983 Nr. 56). Insbesondere ist eine Rückweisung dann nicht geboten, wenn sie bloss zu einem formalistischen Leerlauf führen würde. Fehlen aber die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung, wird darin praxisgemäss in der Regel ein schwerwiegender Verfahrensmangel erblickt, der zur Aufhebung sowohl des Einsprache- als auch des Einschätzungsentscheids sowie zur Rückweisung an das kantonale Steueramt zum Neuentscheid führt (StRK I, 3. Oktober 2000 = ZStP 2000, 285).

ee) Im Ergebnis sind vorliegend als Folge eines schweren Verfahrensmangels – die nicht korrekt erfolgte Eröffnung des Vorentscheids bezüglich Steuerhoheit für die Steuerperioden 2017, 2018 und 2019 (je 1.1. - 31.12.) und damit einhergehend die fehlende Grundlage für eine Ermessenstaxation – sowohl der angefochtene Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 18. Mai 2022 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 als auch dessen Einschätzungsentscheide vom 7. April 2022 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 ersatzlos aufzuheben und die Sache ist zur Nachholung des Versäumten sowie zum anschliessenden Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

c) Die vorstehenden Erwägungen beziehen sich im Wesentlichen auf die Staats- und Gemeindesteuern. Zu prüfen ist nachfolgend, ob mit Bezug auf die Ermessensveranlagungen betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2016, 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 überhaupt ein gültiger Hoheitsentscheid vorlag und die Pflichtige deshalb zur Einreichung der Steuererklärung verpflichtet war.

aa) Zuständig für die Veranlagung der direkten Bundessteuer ist der Kanton, dem die steuerpflichtige Person persönlich zugehörig ist (Art. 105 Abs. 1 DBG). Wann eine solche Zugehörigkeit gegeben ist, bestimmt sich nach den nämlichen Kriterien, wie sie bei der interkantonalen Abgrenzung der Steuerhoheit zur Anwendung gelangen. Dabei gilt auch im Bundessteuerrecht der Grundsatz der Einheit des Veranlagungsortes: Die steuerpflichtige Person wird zwecks Vermeidung einer Aufsplitterung der Veranlagung der direkten Bundessteuer für das gesamte in der Schweiz steuerbare Einkommen nur in einem einzigen Kanton eingeschätzt (Mayhall-Mannhart/Beusch, § 40 N 23, mit Hinweisen).

Für negative und positive Kompetenzkonflikte von Veranlagungsbehörden der direkten Bundessteuer im interkantonalen Verhältnis sieht Art. 108 DBG ein besonderes Verfahren vor. Zuständig für die Feststellung des Veranlagungsortes ist diesfalls die ESTV. Erfährt eine Veranlagungsbehörde oder Rechtsmittelinstanz vom konkurrierenden Anspruch eines andern Kantons, ist vor weiteren Veranlagungshandlungen die ESTV anzugehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen (Art. 108 Abs. 1 DBG; BGE 137 I 273 E. 3.3.1; BGr, 26. April 2017, 2C_298/2015; 2. September 2013,

2C_116/2013). Antragsberechtigt für den Erlass eines Entscheids der ESTV sind – im interkantonalen Verhältnis – die steuerpflichtige Person, die Veranlagungsbehörde und die kantonalen Veranlagungsbehörden für die direkten Bundessteuern. Die steuerpflichtige Person hat einen Anspruch auf einen Feststellungsentscheid über den Veranlagungsort (Mayhall-Mannhart/Beusch, § 40 N 24 mit Hinweis auf BGr, 31. Oktober 2000, 2A.234/1999, E. 3d). Der kantonale Entscheid über die kantonale Steuerhoheit bei den Staats- und Gemeindesteuern umfasst nicht implizit auch die direkte Bundessteuer (BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, 2C_807/2019, E. 5.2).

Der steuerpflichtigen Person steht es aber auch offen, auf einen Antrag nach Art. 108 Abs. 1 DBG an die ESTV zu verzichten und die Zuständigkeit der Veranlagungsbehörde stattdessen auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg zu bestreiten, mit der Begründung, die verfügende Behörde sei nicht zuständig. Letztinstanzlich entscheidet bei beiden Rechtsmittelwegen das Bundesgericht (BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, 2C_807/2019, E. 5.1). Insgesamt ist aber das Verhältnis der Zuständigkeit der ESTV zur Feststellung des Veranlagungsortes (und die gegen deren Entscheid offenstehenden Rechtsmittel) zum ordentlichen (Rechtsmittel-)Verfahren bei einem kantonalen Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit noch nicht restlos geklärt (Mayhall-Mannhart/Beusch, § 40 N 26 mit Hinweis auf BGr, 6. Dezember 2010, 2C_397/2010, E. 1.1).

bb) Im vorliegenden Fall liegt über den Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2016, 2017, 2018 und 2019 (je 1.1. - 31.12.) noch gar kein Entscheid vor, und zwar weder der kantonalen Steuerbehörden noch der ESTV. Der Vorentscheid vom 3. Dezember 2021 bezieht sich ausdrücklich nur auf die Staats- und Gemeindesteuern. Der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer war zudem offenkundig streitig, hat doch die Pflichtige sowohl im Veranlagungsverfahren in ihrem Schreiben vom 5. April 2022 als auch in der Einsprache vom 29. April 2022 bestritten, den Sitz im Kanton Zürich zu haben. Nach dem Gesagten hätte deshalb die Vorinstanz mit der Veranlagung zuwarten müssen und zunächst entweder selber einen Entscheid über den Veranlagungsort fällen oder die Sache an die ESTV überweisen müssen.

cc) Somit sind sowohl der angefochtene Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 18. Mai 2022 betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2016, 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 als auch dessen Veranlagungsverfügungen vom 7. April 2022 betreffend die direkte Bundes-

steuer der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2016, 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 ersatzlos aufzuheben und die Sache ist an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Es wird Sache der Parteien sein, zu entscheiden, ob das kantonale Steueramt hierzu selber einen Vorentscheid trifft oder ob hierfür die ESTV anzugehen ist.

3. Zu prüfen bleibt damit letztlich nur noch die Einschätzung betreffend die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2016. Die Pflichtige reichte trotz Aufforderung und Mahnung vom 15. März 2022 keine Steuererklärung für diese Steuerperiode ein. Aus dem Antwortschreiben der Pflichtigen vom 5. April 2022 ergibt sich, dass sie die Mahnung erhalten hatte. Damit verletzte sie ihre Verfahrenspflichten und wurde sie diesbezüglich vom kantonalen Steueramt somit zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt.

a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung können Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG, je Satz 1). Die Einsprache ist in diesem Fall zu begründen und allfällige Beweismittel sind zu nennen (je Satz 2).

Die eingeschränkte Anfechtbarkeit einer (zu Recht ergangenen) Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung bedeutet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen (Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, 1995, S. 144; vgl. Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 132 N 33 DBG). Diese können eine zu Recht getroffene Ermessenstaxation nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist.

Das Erfordernis, wonach eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung zu begründen ist und allfällige Beweismittel genannt werden müssen, ist gemäss Rechtsprechung nicht bloss eine Ordnungsvorschrift, sondern eine Prozessvoraussetzung (BGr, 3. September 2013, 2C_714/2013 E. 2.1; BGr, 8. April 2010, 2C_485/2009 E. 3.1, je mit weiteren Hinweisen). Die Begründung muss aus der Einsprache selber hervorgehen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auch auf die Einsprache einer steuerpflichtigen Person, welche wegen der nicht eingereichten Steuererklärung zulässigerweise nach Ermessen veranlagt bzw. eingeschätzt worden ist und die

auch mit der Einsprache ihrer Deklarationspflicht nicht nachkommt, nicht einzutreten (BGr, 23. Mai 2005, 2A.302/2005, ZStP 2005 Nr. 29; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001; BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003 und 2A.407/2003). Das gilt indessen nur dann, wenn es wegen der nicht nachgereichten Deklaration an der notwendigen Begründung der Einsprache fehlt. Das Nachbringen der Steuererklärung oder allgemein das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlung ist zudem nach der differenzierten höchstrichterlichen Praxis nicht in jedem Fall eine Gültigkeitsvoraussetzung (BGr, 4. Juli 2005, StR 60, 976 f.; VGr, 27. Februar 2008, SB.2007.00082). Ausnahmsweise genügen andere hinreichend substantiierte Vorbringen. So ist die Anfechtung einer Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung auch dann möglich, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage ist, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Entscheidend ist allein, ob eine genügende Begründung vorliegt. Als solche kann selbstredend (je nach Umständen) namentlich die Steuererklärung gelten; doch ist deren Vorlage nicht zwingend. Es genügt vielmehr, wenn eine hinreichende Sachdarstellung und ein zu deren Untermauerung erforderliches Beweisangebot vorliegen (vgl. BGr, 2. Juli 2008, 2C_620/2007 und 621/2007, mit Hinweis auf StR 2005, 976 f.).

b) Betreffend die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2016 hat die Pflichtige fristgerecht Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid vom 7. April 2022 erhoben. Inhaltlich hat sie sich allerdings weder mit diesem auseinandergesetzt noch hat sie im Rechtsmittelverfahren die Steuererklärung 2016 nachgereicht. Vielmehr hat sie sich damit begnügt, erneut das Bestehen einer Steuerpflicht im Kanton Zürich – welche für die Steuerperiode 2016 mit Vorentscheid vom 3. Dezember 2021 zwischenzeitlich rechtskräftig beurteilt war – zu bestreiten. Damit hat sie die versäumte Handlung, aufgrund derer eine Ermessenstaxation erfolgt ist, auch innerhalb der Rechtsmittelfrist nicht nachgeholt, und fehlte es an der notwendigen qualifizierten Einsprachebegründung.

Im Ergebnis ist das kantonale Steueramt betreffend die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2016 zu Recht nicht auf die Einsprache der Pflichtigen gegen den Einschätzungsentscheid vom 7. April 2022 eingetreten. Insoweit ist der Einspracheentscheid vom 18. Mai 2022 zu bestätigen. Gründe, weshalb die vorgenannten Entscheide, welche von der zuständigen Behörde im zuständigen und ordnungsgemäss durchgeführten Verfahren ergangenen sind, nichtig sein sollten, sind nicht ersichtlich.

4. a) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde bzw. des Rekurses (Rückweisung), soweit darauf einzutreten ist. Gemäss Rechtsprechung gilt eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Die Gerichtskosten sind deshalb dem nahezu vollständig unterliegenden Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 18. Mai 2022 betreffend die Direkte Bundessteuer der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2016, 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 sowie dessen Veranlagungsverfügungen vom 7. April 2022 betreffend die Direkte Bundessteuer der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2016, 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 werden ersatzlos aufgehoben und die Sache wird im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 18. Mai 2022 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 sowie dessen Einschätzungsentscheide vom 7. April 2022 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperioden

1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 werden ersatzlos aufgehoben und die Sache wird im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

Mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2016 wird der Einspracheentscheid vom 18. Mai 2022 bestätigt.

[...]

Eine Minderheit des Gerichts gibt folgende abweichende Meinung bezüglich Beschwerdeverfahren zu Protokoll:

Eine Minderheit des Gerichts ist der Auffassung, dass aufgrund der Zuständigkeitsregelung von Art. 105 Abs. 3 DBG ein rechtskräftiger Hoheitsentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern auch die Kompetenz der kantonalen Behörde zur Erhebung der direkten Bundessteuer für die betreffende(n) Steuerperiode(n) mit sich bringt. Dies ohne, dass der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer durch die ESTV festgelegt werden müsste. Ein solches Verständnis gebieten der Grundsatz der einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit und die vertikale Steuerharmonisierung, gemäss welcher für die Bestimmung des Steuerdomizils der direkten Bundessteuer nach den gleichen Grundsätzen zu verfahren ist wie bei der Staatssteuer (BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, 2C_807/2019, E. 5.4). Die Zuständigkeit der ESTV nach Art. 108 DBG, in Fällen ungewisser oder streitiger Zuständigkeit den Veranlagungsort der direkten Bundessteuer auf Antrag der Veranlagungsbehörde, der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer oder der Steuerpflichtigen festzustellen, bleibt davon unberührt.

Das Bundesgericht hat im zitierten Urteil ausgeführt, dass zwecks Festlegung der Zuständigkeit die ESTV anzugehen ist, wenn eine Veranlagungsbehörde oder Rechtsmittelinstanz vom konkurrierenden Anspruch eines anderen Kantons erfährt (BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, 2C_807/2019, E. 5.1). Im hier zu beurteilenden Fall war einzig die Steuerhoheit des Kantons Zürich streitig und auch nur diese war letztlich Gegenstand des Vorentscheids vom 3. Dezember 2021. Der Veranlagungsort betreffend die direkte Bundessteuer war "nur" insofern streitig, als die entsprechende Veranlagungskompetenz sich aus der streitigen kantonalen Steuerhoheit ableitet. Ein konkur-

rierender Anspruch eines anderen Kantons – hier des Kantons Zug im Sinne eines Festhaltens an dessen Veranlagungszuständigkeit aufgrund des statutarischen Sitzes der Pflichtigen im relevanten Zeitraum in C – ist ebenfalls nicht aktenkundig. In dieser Hinsicht unterscheidet sich der vorliegende Fall denn auch von demjenigen, welchen das Bundesgericht im zitierten Urteil zu entscheiden hatte. Anders als hier bestand dort seitens Kanton Tessin ein solch konkurrierender Anspruch in Bezug auf die Steuerhoheit und den Erwägungen ist ausserdem zu entnehmen, dass die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis – in Verletzung der Kompetenz der ESTV – offenbar auch einen Entscheid bezüglich Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer traf.

Zusammenfassend ist mit dem für die Steuerperiode 2016 wirksamen Vorentscheid vom 3. Dezember 2021 betreffend Staats- und Gemeindesteuern auch eine Zuständigkeit zur Veranlagung der direkten Bundessteuer 2016 gegeben. Die Zuständigkeit der ESTV bleibt jedoch vorbehalten.

Gestützt auf diese Erwägungen wäre der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 18. Mai 2022 betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 sowie dessen Veranlagungsverfügungen vom 7. April 2022 betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 1.1. - 31.12.2017, 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 aufzuheben und im Sinne der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2016 wäre der Einspracheentscheid vom 18. Mai 2022 zu bestätigen.