

## **BGer 2C\_428/2020 vom 19. Januar 2021**

Bundesgericht, 2021-01-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_428\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_428_2020)

FR: TF 2C\_428/2020 du 19 janvier 2021

IT: TF 2C\_428/2020 del 19 gennaio 2021

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit des Rechtsmittels von Amtes wegen ( Art. 29 Abs. 1 BGG ) und mit freier Kognition ( BGE 138 III 471 E. 1 S. 475; 137 III 417 E. 1 S. 417).

#### **E. 1.2**

Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über die Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf ( BGE 137 I 273 E. 3.3.2 S. 278). Angefochten ist der Endentscheid ( Art. 90 BGG ) des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden kann ( Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Der Beschwerdeführer ist durch die angefochtene Entscheidung besonders berührt und gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert; auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel ist einzutreten ( Art. 42 und 100 BGG ).

#### **E. 1.3**

Auch auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung ( Art. 127 Abs. 3 BV ) ist der Instanzenzug in einem Kanton vollständig zu durchlaufen, ehe das Bundesgericht angerufen werden kann (Art. 86 Abs. 1 lit. d i.V.m. Abs. 2 BGG). Trifft dies zu, kann zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen letztinstanzlichen Entscheid des einen Kantons auch die bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung oder der bereits rechtskräftige Rechtsmittelentscheid eines weiteren Kantons bzw. mehrerer weiterer Kantone angefochten werden ( Art. 100 Abs. 5 BGG ). In Bezug auf diese Verfügungen und Entscheide aus einem oder mehreren anderen Kantonen besteht praxisgemäss kein Erfordernis der Letztinstanzlichkeit ( BGE 139 II 373 E. 1.4 S. 376 ; 133 I 300 E. 2.4 S. 307, 308 E. 2.4 S. 313; Urteile 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 139 I 64 ; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.3, in: ASA 81 S. 671). Das Bundesgericht prüft aber nicht von Amtes wegen, ob eine nicht angefochtene konkurrierende Veranlagung das Verbot der Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV verletzt (Urteil 2C\_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 1.4).

Die Rechtsbegehren des Beschwerdeführers zielen inhaltlich darauf ab, die drohende Doppelbesteuerung durch die Kantone Zürich und Schwyz zu beseitigen. Zwar beantragt der Beschwerdeführer nicht ausdrücklich, dass die Veranlagungsverfügungen des Kantons Schwyz ebenfalls angefochten werden. Das Bundesgericht geht jedoch davon aus, dass

derjenige, der eine Doppelbesteuerungsbeschwerde erhebt, nicht in zwei Kantonen Steuern bezahlen will. Wenn ein Beschwerdeführer mit seinem Hauptantrag, in einem Kanton nicht steuerpflichtig zu werden, nicht durchdringt, darf daher angenommen werden, dass er auch mit der bereits im anderen Kanton erfolgten Veranlagung nicht einverstanden ist (Urteile 2C\_518/2011 vom 1. Februar 2012 E. 1.2; 2C\_230/2008 vom 27. August 2008 E. 1.2 in: StR 64/2009 S. 302). Insoweit gelten die Veranlagungsverfügungen des Kantons Schwyz für die Steuerjahre 2007 bis 2012 als mit angefochten und richtet sich die vorliegende Beschwerde materiell auch gegen den Kanton Schwyz, der in das vorliegende Verfahren - wie vom Beschwerdeführer beantragt - einbezogen worden ist ( Art. 102 Abs. 1 BGG ; vgl. Urteil 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 1.2).

### **E. 2.1**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist daher weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1 S. 236). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem (einschliesslich kommunalem) und interkantonaalem Recht prüft das Bundesgericht hingegen nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232). Es prüft die Anwendung des Bundesrechts und des harmonisierten kantonalen Steuerrechts mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots ( BGE 143 II 459 E. 2.1 S. 465; 134 II 207 E. 2 S. 210).

### **E. 2.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil nach Art. 105 Abs. 1 BGG den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Die vorinstanzlichen Feststellungen können gemäss Art. 105 Abs. 2 BGG nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig ermittelt worden sind ( BGE 140 III 115 E. 2 S. 117; 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen, und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.).

### **E. 2.3**

Die Bindung des Bundesgerichts an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt ( Art. 105 Abs. 1 BGG ) und das Novenverbot ( Art. 99 Abs. 1 BGG ) gelten auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung. Anders verhält es sich nur dann, wenn der Kanton, dessen Veranlagung bereits rechtskräftig ist und für den die Bindungswirkung nicht gilt, diese Feststellungen bestreitet. Nur in diesem Fall kommt das Bundesgericht nicht umhin, den Sachverhalt frei zu prüfen, und ist auch das Novenverbot zu relativieren ( BGE 139 II 373 E. 1.7 S. 378 ; 133 I 300 E. 2.3 S. 306; Urteil 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.5; je mit Hinweisen).

### **E. 3.1**

Ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV liegt vor, wenn ein Steuersubjekt von zwei oder mehreren Kantonen (Steuerhoheiten) für das gleiche Steuerobjekt und dieselbe Steuerperiode zur Besteuerung herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; BGE 138 I 297 E. 3.1 S. 300 f. ; 137 I 145 E. 2.2 S. 147 ; 134 I 303 E. 2.1 S. 306 f.).

### **E. 3.2**

Vorliegend wird das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers für die Steuerperioden 2007 bis 2012 vom Kanton Zürich beansprucht. Für diese Steuerperioden ist er bereits im Kanton Schwyz veranlagt worden. Das beanstandete Vorgehen der Zürcher Steuerbehörde führt daher in den Steuerperioden 2007 bis 2012 zu einer aktuellen Doppelbesteuerung (vgl. Urteile 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 3; 2C\_26/2012 vom 8. Mai 2012 E. 2).

### **E. 4**

Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz bringt vor, der Kanton Zürich habe seinen Besteuerungsanspruch gegenüber der Beschwerdeführerin für die hier in Frage stehenden Steuerperioden 2007 bis 2012 verwirkt. Die Verwirkungseinrede ist vorweg zu prüfen. Stellt sie sich als begründet heraus, ist die Beschwerde gegen den Kanton Zürich von vornherein gutzuheissen, ohne dass weitere Erwägungen erforderlich wären. Andernfalls wäre der Frage nachzugehen, wo sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers in den Jahren 2007 bis 2012 tatsächlich befand.

#### **E. 4.1**

Ein Kanton, der die für die Steuerpflicht erheblichen Tatsachen kennt oder kennen kann und dessen ungeachtet mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet, verwirkt sein Besteuerungsrecht, wenn aufgrund des entsprechenden Steuerbezugs ein anderer Kanton (vorliegend Schwyz) zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell korrekt, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat ( BGE 139 I 64 E. 3.2 S. 67 ; 137 I 273 E. 3.3.4 S. 279; Urteile 2C\_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 2.1; 2C\_301/2017 vom 13. November 2017 E. 7.1; 2C\_505/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 5.2; 2C\_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 3.2). In zeitlicher Hinsicht tritt die Verwirkung bei periodischen Steuern unter der heute herrschenden Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung am Ende des Jahres ein, das der Veranlagungsperiode folgt. Fällt die Steuerperiode auf das Jahr "n", erstreckt sich die Veranlagungsperiode auf das Jahr "n + 1" und tritt somit die Verwirkung am Ende des Jahres "n + 2" ein ( BGE 139 I 64 E. 3.3 S. 67 f.; Urteile 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 4.1; 2C\_301/2017 vom 13. November 2017 E. 7.1; 2C\_505/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 5.2; 2C\_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 3.2).

#### **E. 4.2**

Bei einem

Nachsteuerverfahren im Sinne von Art. 151 Abs. 1 DBG bzw. Art. 53 Abs. 1 StHG und § 161 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich (StG/ZH; LS 631.1)

hat die Veranlagung nicht zwingend innerhalb der fraglichen Steuer- und Veranlagungsperiode zu erfolgen; umso strenger wird gefordert, dass der berechnete Kanton den Steueranspruch erhebt, sobald er von den massgebenden Verhältnissen Kenntnis hat, und dass er das Verfahren ohne ungebührliche Verzögerung durchführt; denn bei der Nachsteuer ist in besonderem Masse mit Rückwirkungen auf bereits bezogene Steuern in anderen Kantonen zu rechnen (Urteile 2C\_604/2013 vom 10. Februar 2014; 2C\_27/2009 vom 9. Juli 2009 E. 2.1 mit Hinweis).

### **E. 4.3**

Die Verwirkung des Besteuerungsrechts eines Kantons bezweckt, den die Einrede erhebenden Kanton davor zu bewahren, schon bezogene Steuern aufgrund eines an sich vorrangigen, aber erst ungebührlich spät erhobenen Steueranspruches des anderen Kantons zurückerstatten zu müssen. Deshalb kann die Verwirkung auch nur durch den anderen Kanton und nicht durch die steuerpflichtige Person geltend gemacht werden ( BGE 139 I 64 E. 3.2 S. 67 ; 137 I 273 E. 3.3.4 S. 279 f. ; 132 I 29 E. 3.3 S. 33 ff.; siehe auch schon BGE 91 I 467 E. 4 S. 475 ff.).

### **E. 5**

Vorliegend ist unbestritten, dass der Kanton Schwyz den Beschwerdeführer in den Steuerperioden 2007 bis 2012 formell ordnungsgemäss, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs, veranlagt hat.

#### **E. 5.1**

Es bleibt somit zu prüfen, ob der Kanton Zürich mit der Geltendmachung seines Besteuerungsanspruchs ungebührlich lange zugewartet hat. Davon ist hier auszugehen: Am 28. Januar 2014 ging bei der Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramtes Zürich eine anonyme Denunziation ohne Beweismittel ein, wonach der Beschwerdeführer bis im Frühling 2013 in Y.\_\_\_\_\_ wohnhaft gewesen sei. Seit Ende seines Studiums sei er in Y.\_\_\_\_\_ als Wochenaufhalter gemeldet gewesen, der steuerliche Wohnsitz habe sich in X.\_\_\_\_\_ im Kanton Schwyz befunden. Der Beschwerdeführer habe zu keinem Zeitpunkt eine Wohnung in X.\_\_\_\_\_ bewohnt und sei auch nie Wochenaufhalter gewesen, sondern habe seinen Wohnsitz dauerhaft in Y.\_\_\_\_\_ gehabt. Bei der Adresse in X.\_\_\_\_\_ habe es sich um eine Briefkastenadresse in der Immobiliengesellschaft seiner Mutter gehandelt.

Am 22. September 2015 ging bei der Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramtes Zürich eine weitere anonyme Denunziation ohne Beweismittel ein, wonach der Beschwerdeführer seit Jahren dauerhaft in der Stadt Zürich ohne Bezug zu seinem steuerlichen Wohnsitz in X.\_\_\_\_\_ wohne. Nach Angaben des Beschwerdegegners wurden die Denunziationen jeweils umgehend an das Steueramt der Stadt Zürich zur Wohnsitzabklärung weitergeleitet. Nachdem dieses seine Abklärungen am 8. November 2017 abgeschlossen hatte, eröffnete das Steueramt des Kantons Zürich mit Schreiben vom 7. Dezember 2017 Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2012 sowie die direkte Bundessteuer 2007 bis 2012. Mit Schreiben vom 2. Februar 2018 wurde die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz über die Eröffnung eines entsprechenden Steuerhoheitsverfahrens in Kenntnis gesetzt. Am 16. März 2018 verfügte das kantonale Steueramt, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2012 in der Stadt Zürich beziehungsweise im Kanton Zürich steuerpflichtig sei. Somit vergingen zwischen Kenntnisnahme der massgebenden

Verhältnisse und der Eröffnung des Steuerverfahrens fast vier Jahre. Eine solch langes Zuwarten ist angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als ungebührlich zu bezeichnen (vgl. Urteile 2C\_604/2013 vom 10. Februar 2014 E. 4.2; 2C\_27/2009 vom 9. Juli 2009 E. 2.2).

### **E. 5.2**

Die Ausführungen des Beschwerdegegners vermögen diese Einschätzung nicht zu entkräften. Er ist der Ansicht, dass nach Abschluss seiner Abklärungen zum Wohnsitz des Beschwerdeführers am 8. November 2017 das Verfahren gegen diesen zeitnah am 7. Dezember 2017 formell eröffnet worden sei. Zudem stehe erst nach Abschluss des hängigen Verfahrens zur Steuerhoheit der bestrittene Steueranspruch fest und die doppelbesteuerungsrechtliche Verwirkungsfrist beginne zu laufen. Dementsprechend sei die Verwirkungseinrede des Kantons Schwyz verfrüht, weil noch gar kein kollidierender Steueranspruch feststehe. Erst wenn die entsprechenden Veranlagungen für die Steuerperioden 2007 bis 2012 erhoben worden seien, stehe dem Kanton Schwyz in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren des Beschwerdeführers seine bereits vorliegend geltend gemachte Verwirkungseinrede zu.

### **E. 5.3**

Der Kanton Zürich hat hier das Nachsteuerverfahren für insgesamt sechs Steuerperioden erst knapp fünf Jahre nach Ablauf der letzten strittigen Steuerperiode (2012) eingeleitet. In der speziellen Konstellation eines Nachsteuerverfahrens gelten, wie erwähnt (vgl. E. 4.2 hiervor), strengere Voraussetzungen für die Beurteilung des Zuwartens: der berechtigte Kanton müsste den Steueranspruch erheben, sobald er von den massgebenden Verhältnissen Kenntnis hat oder haben kann (Urteil 2C\_604/2013 vom 10. Februar 2014 E. 4.2 f.). Die Verwirkung tritt ein, wenn er trotz solcher Kenntnis untätig bleibt (Urteil 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 4.2). Die Denunziation vom 28. Januar 2014 erfolgte zwar anonym, enthielt aber auch ohne Beweismittel bereits sämtliche notwendigen Informationen zur Einleitung des Verfahrens. Es ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen anschliessend beinahe vier Jahre benötigt wurden, um die anonymen Informationen zu überprüfen und erst im Anschluss daran das Verfahren formell zu eröffnen. Selbst Überlastung kann keine Entschuldigung für ein solch langes Zuwarten sein (vgl. Urteil 2C\_27/2009 vom 9. Juli 2009 E. 2.2). Auch das Steueramt der Stadt Zürich ging in seinem Abschlussbericht vom 8. November 2017 zu Handen des Kantonalen Steueramtes davon aus, dass der Besteuerungsanspruch aufgrund der eindeutigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung bereits verwirkt sei. Aus der soeben dargelegten Rechtsprechung ergibt sich auch zweifelsfrei, dass die Beurteilung des Zuwartens nicht anders ausfallen kann, nur weil die kantonale Behörde zeitnah nach ihren Abklärungen das Verfahren schliesslich formell eröffnete. Massgebend bleibt der Zeitpunkt, an welchem sie von den massgebenden Tatsachen erfährt oder sie hätte in Erfahrung bringen können. Andernfalls stünde es gänzlich im Belieben der Behörde, an welchem Zeitpunkt die Frist zu laufen beginnt und sie könnte dadurch zu Ungunsten anderer Kantone eigenmächtig verzögert werden.

### **E. 5.4**

Soweit der Beschwerdegegner vorbringt, die Verwirkungseinrede des Kantons Schwyz erfolge verfrüht, ist er ebenfalls nicht zu hören. Der Kanton Zürich war in der Vergangenheit selbst wiederholt an Verfahren betreffend Steuerhoheit beteiligt (z.B. Urteile 2C\_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 3; 2C\_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 3), in

welchen es ausser Frage stand, dass in diesen die Verwirkungseinrede durch den anderen betroffenen Kanton geltend gemacht werden konnte. Davon ist auch das Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid ausgegangen (E. 2.3) und es besteht kein Anlass, von der bisherigen Rechtsprechung abzuweichen. Ohnehin würden das angebehrte weitere Zuwarten, bis eine Veranlagung des Beschwerdeführers erhoben wird, und der Verweis des anderen Kantons in ein allfälliges Rechtsmittelverfahren den Sinn und Zweck der Verwirkungseinrede im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung - nämlich eine ungebührlich späte Verpflichtung zur Rückerstattung von in guten Treuen erhobenen Steuern zu verhindern (vgl. E. 4.3) - offensichtlich unterlaufen. Zudem wäre auch eine Verpflichtung des Kantons Schwyz zur Rückerstattung der Steuern absehbar, da auch dessen bereits rechtskräftige Veranlagungen als mitangefochten gelten (vgl. E. 1.3).

#### **E. 5.5**

Somit hat der Kanton Zürich sein Besteuerungsrecht gegenüber dem Beschwerdeführer durch ungebührlich langes Zuwarten verwirkt. Ob sich das steuerrechtliche Domizil des Beschwerdeführers tatsächlich in Zürich befunden hat, muss dementsprechend unbeachtlich bleiben, obschon aufgrund des ausführlichen und unter Berücksichtigung der geltenden Rechtsprechung ergangenen vorinstanzlichen Entscheids a prima vista Einiges dafür gesprochen hätte.

#### **E. 6.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweist sich als begründet und das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 6. April 2020 ist aufzuheben.

#### **E. 6.2**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Zürich aufzuerlegen, der in seiner Eigenschaft als Abgabegläubiger Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt. Die Voraussetzungen, unter denen das Bundesgericht einer nicht anwaltlich vertretenen Partei eine Entschädigung zusprechen kann (Art. 9 des Reglementes über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3]), sind hier nicht gegeben. Die Gutheissung der Beschwerde erfolgt aufgrund der Verwirkungseinrede des Kantons Schwyz und ohne wesentlichen Beitrag durch den Beschwerdeführer.

#### **E. 6.3**

Im Übrigen ist die Sache zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen.

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