

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2024.65 vom 15. April 2025

ZH Steuerrekursgericht, 2025-04-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2024.65

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2024.65 du 15 avril 2025

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2024.65 del 15 aprile 2025

Regeste

Steuerhoheit (jedoch nicht separates Verfahren da Grundeigentum im Kanton Zürich), natürliche Person, getrennte Besteuerung von Ehegatten. - Der beweisbelastete Pflichtige vermag den Nachweis nicht zu erbringen, dass er mit dem vorübergehenden Wegzug von Zürich in einen anderen Kanton (für 22 Monate; angeblich aufgrund von Ehestreitigkeiten, mit definitiver Trennungsabsicht) dort einen neuen Lebensmittelpunkt begründete. Die blossе faktische Anwesenheit im anderen Kanton reicht in der vorliegenden Konstellation nicht aus, um die Absicht des längeren dauernden Verbleibs zu belegen, da der Pflichtige auch durchgehend über Anknüpfungspunkte am alten Hauptsteuerdomizil verfügte (Tochter, KMU, grosszügige Liegenschaft). Das Vorliegen eines gemeinsamen Wohnsitzes der Ehegatten führt weiter zwingend zur gemeinsamen Besteuerung. Separat ergangene Einschätzungsentscheide, die jeweils nur auf einen Gatten lauten, erweisen sich aufgrund des ihnen anhaftenden schweren Verfahrensfehlers als nichtig. Rückweisung ins Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren.

Erwägungen

E. 1

ST.2024.65 Entscheid 15. April 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Georges Frick In Sachen A, Rekurrent, vertreten durch RA Dr.iur. Markus Oehrli, Steuerberatung, Birmensdorferstrasse 108, 8003 Zürich, gegen Kanton Zürich, Rekursgegner, vertreten durch das kant. Steueramt, Bau, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2020 (2. Rechtsgang)

- 2 - hat sich ergeben: A. A (nachfolgend der Pflichtige) wohnte seit 2017 mit seiner Ehegattin sowie der gemeinsamen Tochter in der eigenen Liegenschaft in der Gemeinde B. In einer separaten Einliegerwohnung wohnten auch seine Schwiegereltern. Ab dem 10. Oktober 2020 mietete er eine möblierte 2.5 Zimmer-Wohnung im Kanton C. Der Mietvertrag wurde befristet abgeschlossen und endete ohne Kündigung am Mittwoch, 31. März 2021. Mitte Oktober 2020 bezog er die Wohnung im Kanton C und meldete sich dort am 21. Oktober 2020 an. Der Mietvertrag wurde mehrmals verlängert, bis dass der Pflichtige am 30. Juni 2022 wieder zurück in die Gemeinde B zog. Nachdem der Pflichtige von der Gemeinde B mit Schreiben vom 9. Dezember 2021 aufgefordert worden war, seine Steuererklärung einzureichen, reichte er am

E. 3

a) Strittig ist, wo sich per 31. Dezember 2020 das Hauptsteuerdomizil des Pflichtigen befand. Während dieser geltend macht, er sei im Kanton Zürich lediglich aufgrund

wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss § 4 Abs. 1 lit b i.V.m. § 5 Abs. 2 StG beschränkt steuerpflichtig, vertritt das kantonale Steueramt die Meinung, er sei im Kanton wie bis anhin aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig (§ 4 Abs. 1 lit b i.V.m. § 5 Abs. 1 StG). b) Der tatsächliche Sachverhalt ist dabei weitgehend unbestritten. Der Pflichtige wohnte bis Mitte Oktober 2020 mit seiner Ehegattin und seiner Tochter (Jhg. 2003) in Gemeinde B in einem grossen Einfamilienhaus (Raumvolumen 1'XXX m³; Grundstückfläche 1'XXX m²). In einer Einliegerwohnung an derselben Adresse lebten auch bis zu ihrem Heimeintritt seine stark pflegebedürftigen Schwiegereltern (bis Mai 2018 seine Schwiegermutter und bis Juni 2023 sein Schwiegervater). Namentlich deren zeitaufwändige Pflege insb. durch seine Ehegattin und die Spitex habe dazu geführt, dass er und seine Frau sich auseinandergeliebt hätten. Der Pflichtige war deshalb gemäss Eigenaussage seit Sommer 2020 aktiv auf Wohnungssuche. Schliesslich unterzeichnete er im Oktober 2020 einen Mietvertrag für eine möblierte 2.5 Zimmer-Wohnung mit 74 m² Wohnfläche im Kanton C für monatlich Fr. 2'780.- (inkl. Nebenkosten und Aussenparkplatz). Der Mietvertrag war bis 31. März 2021 befristet, wobei der Vermieter gemäss Eigenaussage von Anfang an durchschimmern liess, dass eine Verlängerung realistisch sei. Am 16. Oktober 2020 zog der Pflichtige aus der gemeinsamen Liegenschaft in der Gemeinde B aus und meldete sich am 21. Oktober 2020 zeitlich im Kanton C an. In der Folge wurde das Mietverhältnis mehrfach verlängert; letztmals bis zum 30. Juni 2022. Im Frühjahr 2022 kam es dann zu einer Wiederannäherung zwischen dem Pflichtigen und seiner Ehegattin und schlussendlich auch zu einer Wiederversöhnung. Der Pflichtige zog daraufhin per Ende Juni 2022 wieder nach B zurück. Er war damit insgesamt für ca. 22 Monate im Kanton C gemeldet. 1 ST.2024.65

- 12 - Beruflich ist der Pflichtige Eigentümer und Geschäftsführer der D AG mit Sitz in der Gemeinde B und seit Sommer 2020 einer Filiale im Kanton E. Bei der D AG handelt es sich um ein operativ tätiges Handwerks-KMU. Formell über die D AG ist der Pflichtige weiter Eigentümer und Geschäftsführer der F GmbH mit ebenfalls Sitz im Kanton E. c) aa) Der Wegzug des Pflichtigen im Oktober 2020 wird vom kantonalen Steueramt in steuerlicher Hinsicht nicht akzeptiert (§ 10 Abs. 2 StG). Nach vertiefter Sachverhaltsabklärung im Einschätzungs- und Einspracheverfahren schloss es auf die fortbestehende unbegrenzte Steuerpflicht des Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern qua persönlicher Zugehörigkeit für die Steuerperiode 2020 (§ 4 Abs. 1 lit b i.V.m. § 5 Abs. 1 StG). Zur Begründung argumentiert es zusammenfassend, dass der Pflichtige den ihm obliegenden Beweis der Absicht des dauernden Verbleibs im Kanton C nicht erbracht habe. In der Gesamtbetrachtung erscheine der Lebensmittelpunkt im Kanton C als nicht gegeben. Dafür spreche namentlich der Umstand, dass die wesentlich kleinere Wohnung im Kanton C ursprünglich nur auf sechs Monate befristet und möbliert gemietet worden sei. Der Pflichtige habe sodann mit Ausnahme eines Staubsaugers keine Anschaffungen getätigt, die gewöhnlich bei einem permanenten Wohnsitzwechsel anfallen würden. Er habe im Kanton C auch weder ein Internet- noch TV- Abo abgeschlossen. Vielmehr habe er via WIFI die Internetverbindung seines Vermieters und auch dessen Autoparkplatz vorübergehend (zusätzlich) nutzen können (inkl. Geschäftsfahrzeuge verfügt der Pflichtige über mehrere Fahrzeuge). Dies spreche gegen die Absicht des dauernden Verbleibs. Sich mittelfristig auf den Goodwill des Vermieters zu verlassen, erscheine ungewöhnlich. bb) Auch betreffend das persönliche und soziale Umfeld spreche wenig für die Verlegung des Wohnsitzes in den Kanton C. Seine nachgewiesenen sozialen Kontakte im Kanton C haben sich auf schon vor Wohnsitzverlegung bestehende Freundschaften und Zufallsbegegnungen

mit Nachbarn beschränkt. Der dauernde Aufenthalt im Kanton C habe weder anhand von Einkaufsbelegen noch mit Mobilitätsnachweisen bewiesen werden können. Weiter sei auch die als Trennungsgrund angegebene Zerrüttung der Ehe nicht hinreichend belegt. Auffallend sei vielmehr, dass mit der finanziellen Entflechtung atypisch trotz angeblicher definitiver Trennung noch zugewartet worden sei. Nicht nur wurden die gemeinsamen Konten und die gemeinsame Hausratsversicherung belassen. Auch ein Krankenkassenwechsel fand nicht statt. Das Vorliegen der weiterhin bestehenden gemeinsamen Mittelverwendung lasse eher darauf schliessen, 1 ST.2024.65

- 13 - dass sich sein privater Lebensmittelpunkt weiterhin in der Gemeinde B befunden habe. Dafür spreche weiter auch der Verbleib im Golfclub im Kanton Zürich und die zahlreichen privaten Abendtermine in Zürich. Speziell sei auch, dass die Ehegatten kurz vor Ende 2020 die (weitgehende) Gütertrennung vereinbart hätten (ohne Miteinbezug der Liegenschaft in der Gemeinde B). Dies erscheine als aussergewöhnlich und lasse vermuten, dass sie nicht mit einer dauernden Trennung oder Scheidung gerechnet hätten. Es sei nicht auszuschliessen, dass die Gütertrennung mit dem vom Pflichtigen 2020 bezogenen ausserordentlich hohen Lohn über ca. Fr. 2 Mio. und nicht der Absicht der Auflösung der Ehe zu tun gehabt habe. cc) Das kantonale Steueramt äussert sich weiter auch zum beruflichen Umfeld des Pflichtigen. Dieser räume selbst ein, dass er sich beruflich viel in Zürich und der Gemeinde B aufgehalten habe, auch am Abend für Kundenessen. Der wirtschaftliche Schwerpunkt der D AG liege dabei klar in der Gemeinde B, nahe der ehelichen Liegenschaft. Auch betreffend die berufliche Situation sei deshalb davon auszugehen, dass sein Lebensmittelpunkt eher in der Gemeinde B als im Kanton C zu suchen sei. Relevant sei zudem, dass er die Anmietung der Wohnung mit beruflichen Gründen erkläre. Das Argument, seine Geschäftstätigkeit im Kanton E habe im Aufbaustadium seine erhöhte Aufmerksamkeit erfordert, lasse den Schluss zu, dass die Nutzung der Wohnung im Kanton C im Sinn eines Wochenaufenthalts zu betrachten wäre. All dies lasse darauf schliessen, dass der Pflichtige nie die Absicht gehabt habe, dauernd im Kanton C zu verbleiben. d) aa) Der Pflichtige vertritt hingegen die Auffassung, dass sich sein zivil- und auch steuerrechtlicher Wohnsitz ab Oktober 2020 für ca. 22 Monate im Kanton C befunden habe. Er habe mit seiner Ehegattin Ende Sommer entschieden, sich zu trennen. Grund für die Trennung sei der Umstand gewesen, dass sich seine Ehegattin (zusammen mit der Spitex) sehr zeitintensiv um die Pflege seiner schwerkranken Schwiegereltern gekümmert habe, die in einer Einliegerwohnung der ehelichen Wohnung in Gemeinde B gewohnt hätten. Darunter habe seine Ehe stark gelitten, weshalb er sich mit der Zeit abzukapseln begonnen habe und schliesslich ausgezogen sei. Die schwierige Zeit habe längerfristig unüberbrückbare Differenzen hinterlassen. Er habe sich folglich mit der Absicht des dauernden Verbleibs im Kanton C niedergelassen. Der Umstand, dass der Mietvertrag befristet gewesen sei, ändere daran nichts. Dass der Vermieter von Anfang an die Möglichkeit der Verlängerung des Mietverhältnisses durchschimmern liess, müsse berücksichtigt werden. Zu berücksichtigen sei auch, 1 ST.2024.65

- 14 - dass man nicht im Streit auseinandergegangen sei, weshalb die finanzielle Entflechtung nicht sofort erfolgt sei. Dass diese sich über längere Dauer hinziehen könne, sei auch normal. Die Vornahme der Gütertrennung sei weiter ein Indiz, dass durchaus Anstrengungen hinsichtlich der finanziellen Entflechtung unternommen worden seien. Die vereinbarte Gütertrennung belege die Trennungsabsichten. Auch die Benützung des Internetabos und des Parkplatzes des Vermieters dürfe nicht zu seinen Ungunsten

berücksichtigt werden. Dies sei ebenfalls nicht ungewöhnlich. Als Beleg der Verlegung seines Wohnsitzes nennt der Pflichtige zudem die Adressänderung für sein Abonnement beim Tagesanzeiger, die Ummeldung seines Fahrzeugs sowie die Dokumentation des Umzugs vom Kanton C zurück in die Gemeinde B. Er betont weiter, dass auch die Wiederannäherung im Frühjahr 2022 mit seiner Ehegattin weder geplant noch vorhersehbar gewesen sei. Dazu sei es mehr oder minder zufällig und unplanmässig gekommen. bb) Der Pflichtige bestreitet weiter nicht, dass er nach seinem Wegzug rein beruflich nach wie vor eine starke Verbindung zu B – Hauptsitz der ihm gehörenden D AG (E. 3b) – unterhielt. Die Wohnsitznahme im Kanton C sei auch primär aus beruflich bedingten geografischen Überlegungen erfolgt. Der Kanton C liege optimal zwischen seinen zwei beruflichen Wirkungsstätten in der Gemeinde B und dem Kanton E. Die Nähe zu letzterem Standort sei namentlich deshalb optimal gewesen, weil er dort im Dezember 2018 die F GmbH gegründet und für die Filiale der D AG auch zwei neue lokale Mitarbeiter angestellt habe. Dies habe als Geschäftsführer seine besondere Aufmerksamkeit erfordert, sodass er mindestens zwei mal pro Woche im Kanton E vor Ort tätig gewesen sei. Weiter habe ihm der Kanton C gute Voraussetzungen für seine sonstigen privaten Interessen geboten. Er sei leidenschaftlicher Jogger und Wanderer wofür der Kanton C durch mit dem G und der H (sein bevorzugtes Wandergebiet) optimale Bedingungen geboten habe. Der Pflichtige bestreitet weiter nicht, nach wie vor auch weiterhin soziale Kontakte im Raum B/Zürich gehabt zu haben. Namentlich sei die Mitgliedschaft im Golfclub beibehalten und auch weiter benutzt worden. Dies sei wegen der Nähe des Golfplatzes zu seinem Arbeitsort, den hohen Investitionskosten (Einkaufsbetrag Fr. 25'000.-), der Exklusivität und bestehenden (geschäftlichen und privaten) Freund- und Bekanntschaften sowie der geringen Differenz der Fahrzeiten für eine mehrstündige Aktivität auch nicht verwunderlich. Dass er nicht damit begonnen habe, sein Hobby im Raum des Kantons C zu pflegen, erscheine deshalb trotz dortigem regelmässigem Aufenthalt naheliegend. 1 ST.2024.65

- 15 -

E. 4

Fahrzeit gemäss Sachverhaltsdarstellung Pflichtiger

E. 5

(Grosszügige) Sachverhaltsannahme

E. 6

Demnach ist mangels steuerlichen Anknüpfungspunkts im Kanton C nicht zu bemängeln, dass das kantonale Steueramt beim Pflichtigen die Steuerfaktoren in der Einschätzung ohne die Vornahme einer Steuerauscheidung gemäss § 5 Abs. 3 StG festsetzte. Fraglich ist hingegen, ob es zulässig ist, den Pflichtigen trotz fortbestehendem (gemeinsamen) Wohnsitz im Kanton Zürich resp. in der Gemeinde B getrennt von seiner Ehegattin und zum Grundtarif zu besteuern. Dies ist nachfolgend zu prüfen. Konkret schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen mit Einschätzungsentscheid vom 9. Mai 2023 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'017'700.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 5'456'000.- ein (jeweils auch satzbestimmend). Die Einsprache gegen die Einschätzung wurde abgewiesen. Seine Ehegattin ist gemäss telefonischer Auskunft vom 23. Dezember 2024 für die Steuerperiode 2020 bereits mit abgeschlossenem Verfahren separat eingeschätzt worden. 1 ST.2024.65

E. 7

a) Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar, und sie werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig (BGE 137 273 E 3.1, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Nichtigkeit, d.h. absolute Unwirksamkeit einer Verfügung wird nur angenommen, wenn sie mit einem tiefgreifenden und wesentlichen Mangel behaftet ist, wenn dieser schwerwiegende Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (Evidenztheorie). Inhaltliche Mängel haben nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge; erforderlich ist hierzu ein ausserordentlich schwerwiegender Mangel, namentlich wenn ein solcher eine Verfügung praktisch wirkungslos, unsinnig oder unsittlich macht. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht (wie z.B. der Umstand, dass der Betroffene keine Gelegenheit hatte, am Verfahren teilzunehmen). Fehlt einer Verfügung in diesem Sinne jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten b) Art. 3 Abs. 3 StHG schreibt den Kantonen die Familienbesteuerung zwingend vor (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 7 N 1 ff. StG, auch zum Folgenden). Die Kantone müssen daher Ehegatten und Kinder unter elterlicher Sorge gemeinsam besteuern (sog. Faktorenaddition). Dieser harmonisierungsrechtliche Zwang wurde vom kantonalen Gesetzgeber in § 7 StG umgesetzt. § 7 Abs. 1 StG sieht dabei vor, dass Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet werden. Die Einschätzung von ungetrennt lebenden Ehegatten hat damit durch einen einzigen und einheitlichen Entscheid zu ergehen, der an beide gemeinsam zu richten ist (§ 123 StG, Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 123 N 2 ff., auch zum Folgenden). Ehegatten werden e contrario demgemäss getrennt besteuert, wenn kumulativ eine steuerlich relevante (rechtliche oder tatsächliche) Trennung vorliegt und der Wegfall der Gemeinschaftlichkeit der Mittel eintritt. Eine rechtliche Trennung ist dabei gegeben, wenn die Ehegatten gerichtlich getrennt leben. Um von einer rechtlichen Trennung sprechen zu können, ist nach Auffassung des Steuerrekursgerichts zumindest das Vorliegen eines Eheschutzurteils notwendig (vgl. StRG, 31. Oktober 2023, 1.DB.2022.165, betreffend Haftung für die direkte Bundessteuer). Eine bloss tatsächliche Trennung der Ehegatten ist weiter gegeben, wenn eine räumliche Trennung der Ehegatten vorliegt, die mit der getrennten Verwendung der Mittel verbunden ist. Damit von einer tatsächlich getrennten Ehe gesprochen werden kann, müssen die beiden Ehegatten, die in rechtlich un-

- 24 - trennter Ehe leben, je über einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz verfügen; dann liegt eine räumliche Trennung vor. Verfügen die Ehegatten dagegen über einen gemeinsamen Wohnsitz, so kann (auch bei getrennter Mittelverwendung) von vornherein keine faktische Trennung angenommen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 30 StG, mit Hinweisen). Steuerlich unterscheidet sich diese Konstellation dabei vom Zivilrecht. Zivilrechtlich kann das Getrenntleben der Ehegatten unter Umständen auch innerhalb derselben Wohnung bzw. demselben Haus angenommen werden ("living together apart"; Althaus/Huber, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 7. A., 2022, Art. 114 N 9 ZGB, mit Hinweisen; dies kann etwa mit Bezug auf die Frist betreffend Scheidungsklage nach Art. 114 ZGB von Belang sein). Steuerlich erfüllt sie hingegen die Anforderungen an

eine tatsächliche Trennung nicht, denn dafür bedarf es gemäss Rechtsprechung kumulativ der Aufgabe des gemeinsamen Wohnsitzes und der getrennten Mittelverwendung (BGr, 12. Februar 2020, 2C_480/2019, E. 2.2.3; BGr, 16. September 2019, 2C_707/2018, E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 3 N 31 DBG; Oesterhelt/Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 3 N 89 StHG, je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Solange die Ehegatten noch über einen gemeinsamen Wohnsitz verfügen, kann folglich nicht von einer tatsächlich getrennten Ehe i.S.v. § 7 StG gesprochen werden, denn in einem solchen Fall kann wenigstens für die Wohnung von der Gemeinschaftlichkeit der Mittel ausgegangen werden (Hunziker/Mayer-Kobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 9 N 11 ff. DBG). c) Ist strittig, ob Ehegatten überhaupt gemeinsam einzuschätzen sind, bilden sie auch diesbezüglich eine solche Streitgenossenschaft und sind sie bei den entsprechenden Entscheiden gemeinsam ins Recht zu fassen. Würde von diesem Vorgehen abgesehen, könnte die Frage der gemeinsamen Steuerpflicht für jeden Ehegatten separat entschieden werden, sodass die Gefahr gegensätzlicher Entscheide bestünde. Solche Entscheide sind nicht vereinbar, muss das Verhältnis der Ehegatten zueinander doch für beide im gleichen Sinn entschieden werden. Demnach hat der Entscheid über die getrennte oder gemeinsame Besteuerung zwingend auf beide Ehegatten zu lauten (VGr, 31. Januar 1997 = ZStP 1997, 209 ff., insbesondere 211 f.; StRK I, 30. September 2004, 1 DB.2004.66/1 ST.2004.391). Der § 7 Abs. 1 StG ist eine der grundlegendsten Normen des Steuergesetzes. Ihre Missachtung, etwa durch die getrennte Einschätzung der Ehegatten oder durch den Nichteinbezug eines Ehegatten als Partei in das Einschätzungs- oder Rechtsmittelverfahren, wiegt unter Umständen derart schwer, 1 ST.2024.65

- 25 - dass sie die Nichtigkeit der ergangenen Entscheide zur Folge hat (VGr, 5. September 1989, SB 89/0018 [teilweise publiziert in RB 1989 Nrn. 32 und 33]; StRG, 30. Januar 2013, 1 DB.2012.269/1 ST.2012.299). Als Folge der Nichtigkeit fällt eine Korrektur bzw. Heilung des Mangels der fehlerhaften Entscheide im Rechtsmittelverfahren durch Berichtigung bzw. Ergänzung des Entscheidrubrums (Anfügen des zu Unrecht separat besteuerten oder überhaupt nicht einbezogenen Ehegatten) ausser Betracht (BGE 131 I 57; RB 1976 Nr. 74, Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 126 N 11 StG, mit Hinweisen). Zum Teil wird die unrechtmässige getrennte Besteuerung zur Korrektur der Unterbesteuerung nachträglich auch mittels Durchführung eines gemeinsamen Nachsteuerverfahrens gemäss §§ 160 ff. StG korrigiert (vgl. jüngst VGr, 16. Oktober 2024, SR.2024.00007 – 00010). Dies namentlich dann, wenn über den angeblich getrennten Wohnsitz der Ehegatten vor der Einschätzung keine vertiefte Abklärungen geführt wurden und sich dies erst nach Rechtskraft der ordentlichen Einschätzung aufgrund neuer Tatsachen herausstellt. Letzterer Sachverhalt unterscheidet sich damit massgeblich von der Ausgangslage im konkreten Fall.

E. 8

a) Gemäss der vorstehenden theoretischen Erwägungen spricht im vorliegenden Fall viel dafür, dass der Pflichtige und seine Ehegattin für die Steuerperiode 2020 zwingend gemeinsam gemäss § 7 Abs. 1 StG und § 123 StG zu veranlagten gewesen wären. Unbestrittenermassen war eine rechtliche Trennung nie Thema, weshalb eine getrennte Besteuerung nur in Frage gekommen wäre, wenn sich der Pflichtige und seine Ehegattin tatsächlich getrennt hätten. Davon kann nun aber aufgrund des identischen steuerrechtlichen

Wohnsitzes nicht ausgegangen werden (E. 5). Die getrennte Besteuerung wäre lediglich dann denkbar gewesen, wenn der Pflichtige und seine Ehegattin an der gleichen Adresse in unterschiedlichen Wohnungen gewohnt hätten (z.B. in einer Einliegerwohnung oder einem Mehrfamilienhaus). Dies war jedoch gemäss der Stellungnahme des Pflichtigen nicht möglich und wurde auch vom Steueramt im Einschätzungsverfahren nicht (stillschweigend) angenommen. Zwar verfügt die Liegenschaft in der Gemeinde B wie erwähnt über eine Einliegerwohnung, diese wurde jedoch im strittigen Zeitraum von seinem Schwiegervater bewohnt. Konkret ist deshalb keine Konstellation denkbar, die gemäss § 7 Abs. 1 StG eine getrennte Besteuerung der Ehegatten rechtmässig zulassen würde (E. 7b). b) Gemäss § 7 Abs. 1 StG waren damit der Pflichtige und seine Ehegattin zwingend in einem einzigen und einheitlichen Entscheid und zum Verheiratetentarif 1 ST.2024.65

- 26 - einzuschätzen, was bis jetzt nicht geschehen ist. Folglich stellt sich die Frage, wie sich dieser Mangel auf das Verfahren auswirkt. Da dies im bisherigen Verfahren noch nicht thematisiert wurde, wurden die Parteien mit Verfügung vom 14. Januar 2025 eingeladen, hierzu Stellung zu nehmen. Beide Parteien kamen der Aufforderung nach. Das kantonale Steueramt beantragte mit Stellungnahme vom 28. Januar 2025 die Einschätzungen der Ehegatten als nichtig zu erklären. Der Pflichtige hielt in seiner Stellungnahme vom 21. Februar 2025 an seinen (materiellen) Anträgen fest und beantragte überdies im Fall der Feststellung der Nichtigkeit die Zusprechung einer erhöhten Parteientschädigung. c) Auch wenn die Nichtigkeit einer Einschätzung bloss mit Zurückhaltung anzunehmen ist, erscheint sie im vorliegenden Fall dennoch angezeigt, denn die getrennte Einschätzung der Ehegatten ist gesamthaft gesehen geradezu unsinnig und systemwidrig. Wie bereits in der Verfügung vom 14. Januar 2025 festgehalten, führt das Vorgehen zu einem unlösbaren Widerspruch, weil das kantonale Steueramt den Wegzug des Pflichtigen gegenüber seiner Ehegattin in steuerlicher Hinsicht einerseits akzeptierte (ansonsten hätte sie nicht separat und zum Grundtarif eingeschätzt werden dürfen) und gegenüber dem Pflichtigen selbst andererseits nicht. Ein weiterer unlösbarer Widerspruch besteht darin, dass es nach extensiver Untersuchung zum Schluss gelangte, es bestehe einerseits nach wie vor ein gemeinsamer Wohnsitz, dann aber andererseits dennoch die sich daraus ergebenden zwingenden steuerlichen formellen und materiellen Konsequenzen (§ 7 Abs. 1 StG und § 123 StG) vollständig ausblendete. Die daraus aufgrund äusserst schwerwiegender Verfahrensfehlern resultierende getrennte Besteuerung läuft damit im Ergebnis einem der grundlegendsten Prinzipien der aktuellen Steuergesetzgebung bei natürlichen Personen zuwider. Die jeweils bloss auf den Pflichtigen lautenden Verfügungen – d.h. der Einschätzungsentscheid vom

E. 9

Diese Erwägungen führen zusammenfassend zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Zwar nahm das kantonale Steueramt nach durchgeführter Untersuchung beim Pflichtigen zu Recht die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit nach § 3 Abs. 1 StG i.V.m. § 5 Abs. 1 StG für die Steuerperiode 2020 im Kanton Zürich resp. der Gemeinde B an. Konsequenterweise hätte es aber daran anknüpfend den Pflichtigen zwingend zusammen mit seiner Ehegattin gemeinsam nach § 7 Abs. 1 StG einschätzen müssen. Die getrennte Besteuerung trotz eines gemeinsamen Wohnsitzes ist als besonders schwerwiegender Verfahrensfehler zu würdigen, der zur Nichtigkeit führt. Die Sache ist demnach bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern 2020 an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückzuweisen. Es wird Sache des zuständigen

Steuerkommissärs sein, im nochmals durchzuführenden Einschätzungsverfahren erstmals die gemeinsamen Steuerfaktoren der Ehegatten zu ermitteln und festzusetzen. Der Neuentcheid wird auf den Namen beider Gatten zu lauten haben.

E. 10

a) Die Kosten des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt. Wird der Rekurs teilweise gutgeheissen, werden sie den Parteien anteilmässig auferlegt (§ 151 Abs. 1 StG). Dem obsiegenden Rekurrenten werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Einschätzungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre oder wenn er die Untersuchung des Steuerrekursgerichts durch trölerisches Verhalten erschwert hat (§ 151 Abs. 2 StG). Über den Wortlaut hinausgehend wird § 151 Abs. 2 StG praxisgemäss auch dahingehend interpretiert, dass auch dem kantonalen Steueramt die Kosten trotz Obsiegens verursachergerecht ganz oder teilweise auferlegt werden können (StRG, 24. Januar 2024, 2 DB.2022.73/2 ST.2022.98, E. 4c; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 151 N 16a StG, mit Hinweisen). Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung 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, je auch zum Folgenden). b) Der Entscheid lautet zwar auf Rückweisung, jedoch kann der Prozessausgang nicht als offen bezeichnet werden. Im weiteren Verfahrensverlauf vor dem kanton-

- 28 - nalen Steueramt geht es bloss noch um die Neufestsetzung der (gemeinsamen) Steuerfaktoren. Eine vollständige Gutheissung des Hauptantrags des Pflichtigen – die bloss beschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich (E. 3a) – ist gemäss den vorstehenden Erwägungen nicht mehr möglich, womit dieser als grossmehrheitlich unterliegende Partei gilt. Nicht in Abrede zu stellen ist aber auch, dass das kantonale Steueramt Verursacherin der Verfahrensfehler und damit der (erneuten) Rückweisung ist (E. 7). Damit liegen besondere Umstände vor, die es als sachgerecht erscheinen lassen, den Parteien die Verfahrenskosten je hälftig aufzuerlegen (BGr, 13. Januar 2014, 1C_697/2013, E. 3.4). Wie bereits im Beiblatt zum unbegründeten Entscheid des 1. Rechtsgangs angekündigt, sind im vorliegenden Verfahren die Kosten neu festzusetzen und zu verlegen (StRG, 8. Dezember 2023, 1 ST.2023.201, Beiblatt). Bei der Festsetzung der Gerichtsgebühr im 2. Rechtsgang sind dabei die Kosten des 1. Rechtsgangs betragsmässig zu berücksichtigen. Da die Verfahren der beiden Rechtsgänge aber durch unterschiedliche Rekurschriften eingeleitet worden sind, sind die Kosten des ersten Rechtsgangs nicht neu zu verlegen (RB 1955 Nr. 56, e contrario). Die diesbezügliche Rechtsprechung hinsichtlich einer Rückweisung des Verwaltungsgerichts an das Steuerrekursgericht kann nicht analog auf Rückweisungen vom Steuerrekursgericht an das kantonale Steueramt angewandt werden (a.M. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 151 N 9 StG, mit Hinweisen). c) Von der Zusprechung einer Parteientschädigung ist weiter aufgrund des überwiegenden Unterliegens des Pflichtigen abzusehen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 8. Juni 1997, VRG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 152 N 11 f. StG, auch zum Folgenden). Seinem Antrag auf Zusprechung einer gar höheren Parteientschädigung für den "weiteren Rechtsgang" kann damit nicht gefolgt werden. Seine diesbezügliche Begründung erweist sich ohnehin als unzutreffend, denn die Parteientschädigung deckt nur den Aufwand des Rekursverfahrens und nicht auch denjenigen des vorinstanzlichen Verfahrens. Analog der

Erwägungen zur Gerichtsgebühr ist betreffend die im 1. Rechtsgang festgesetzte Parteientschädigung keine Anpassung vorzunehmen.

E. 11

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 1 ST.2024.65

- 29 - 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).

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