

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00094 vom 14. Januar 2026

ZH Verwaltungsgericht, 2026-01-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2025.00094

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00094 du 14 janvier 2026

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00094 del 14 gennaio 2026

Regeste

[Bestätigung der steuerlichen Ansässigkeit in der Schweiz in der streitbetroffenen Steuerperiode und Rückweisung an die Vorinstanz zwecks Abklärung eines möglicherweise simulierten Aktionärsdarlehens.] Gesamthaft ist den Pflichtigen der Beweis über die behauptete Wohnsitzverlegung nach Marokko misslungen, weshalb für das Steuerjahr 2017 der Wohnsitz in der Schweiz fortbesteht (vgl. E. 2.6.3). Vorliegend ist insbesondere vor dem Hintergrund, dass das Unternehmen K unbestritten seit Jahren inaktiv war, fragwürdig, ob das dem Pflichtigen bzw. seiner Einzelunternehmung gewährte Darlehen zu marktgerechten Bedingungen und gegen entsprechende Gegenleistung seinerseits gewährt worden ist. Die geschäftsmässige Begründetheit des Darlehens ist in den Akten nicht ersichtlich ■ zumal das Unternehmen K wie bereits erwähnt in der streitbetroffenen Steuerperiode inaktiv war. Ferner liegen weder ein Darlehensvertrag noch eine Rückzahlungsvereinbarung oder ein Nachweis über allfällige Sicherheiten für das Darlehen bei den Akten (E. 3.6.4). Teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung zur Neu beurteilung an das kantonale Steueramt.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Staats- und Gemeindesteuern 2017 [Bestätigung der steuerlichen Ansässigkeit in der Schweiz in der streitbetroffenen Steuerperiode und Rückweisung an die Vorinstanz zwecks Abklärung eines möglicherweise simulierten Aktionärsdarlehens.] Gesamthaft ist den Pflichtigen der Beweis über die behauptete Wohnsitzverlegung nach Marokko misslungen, weshalb für das Steuerjahr 2017 der Wohnsitz in der Schweiz fortbesteht (vgl. E. 2.6.3). Vorliegend ist insbesondere vor dem Hintergrund, dass das Unternehmen K unbestritten seit Jahren inaktiv war, fragwürdig, ob das dem Pflichtigen bzw. seiner Einzelunternehmung gewährte Darlehen zu marktgerechten Bedingungen und gegen entsprechende Gegenleistung seinerseits gewährt worden ist. Die geschäftsmässige Begründetheit des Darlehens ist in den Akten nicht ersichtlich ■ zumal das Unternehmen K wie bereits erwähnt in der streitbetroffenen Steuerperiode inaktiv war. Ferner liegen weder ein Darlehensvertrag noch eine Rückzahlungsvereinbarung oder ein Nachweis über allfällige Sicherheiten für das Darlehen bei den Akten (E. 3.6.4). Teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung zur Neu beurteilung an das kantonale Steueramt. Stichworte: ANSÄSSIGKEIT DARLEHEN DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN (DBA) EINZELUNTERNEHMUNG GESCHÄFTSMÄSSIGE BEGRÜNDETHEIT MAROKKO PRIVATENTNAHME VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG WOHSITZ WOHSITZVERLEGUNG Rechtsnormen: § 3 Abs. 2 StG § 3 Abs. II StG § 18 Abs. I StG

§ 18 Abs. II StG § 20 Abs. I lit. c StG Art. 3 Abs. II StHG Zus. 8 ZGB Art. 8 ZGB Art. 23 Abs. I ZGB Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 3 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SB.2025.00094 Urteil der 2. Kammer vom 14. Januar 2026 Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Maja Schüpbach Schmid, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, und B, Mitbeteiligte, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2017, hat sich ergeben: I. A. A (geb. 1943) und B (geb. 1953) (nachfolgend die Pflichtigen) führten bis am 31. Dezember 2016 als Wohndomizil ihre Liegenschaft an der C-Strasse 01 in D auf. Ab dem 1. Januar 2017 deklarierten sie als neue Adresse Villa E, Rue F, G (Marokko). Die Liegenschaft in D verblieb in ihrem Eigentum. Der Pflichtige ist einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident der an der C-Strasse 01 in D domizilierten H AG (vormalig bis am 14. Januar 2020 domiziliert an der I-Strasse 02 in J). Gemäss Angaben des Handelsregisters bezweckt die H AG namentlich alle Aktivitäten im Bereich ... Der Pflichtige ist überdies einzelzeichnungsberechtigter Inhaber zweier Einzelunternehmen, welche gegenwärtig ihren Sitz ebenfalls an der C-Strasse 01 in D haben. Das Unternehmen K bezweckt gemäss Handelsregisterauszug den Betrieb eines Dienstleistungsunternehmens auf dem Sektor der Datenverarbeitung. Das Unternehmen L hat dem Handelsregister zufolge zum Zweck die Erbringung von Dienstleistungen auf dem Gebiet der Datenverarbeitung, insbesondere Vertrieb, Organisation, Wartung und Betreuung der K-Software. In ihrer Steuererklärung 2017 deklarierten die Pflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. (Staats- und Gemeindesteuer) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. ... Im Gegensatz zu den Vorjahren fehlten in der Steuererklärung die Bilanz und Erfolgsrechnung des Unternehmens K. Die Aktien der H AG sowie ein Passivdarlehen gegenüber der Gesellschaft wurden im Wertschriftenverzeichnis bzw. im Schuldenverzeichnis aufgeführt. Mit Auflage vom 15. Januar 2020 verlangte das kantonale Steueramt von den Pflichtigen weitere Informationen und Unterlagen zu ihrem Wegzug ins Ausland per 31. Dezember 2016 sowie betreffend die Beteiligung an der H AG. Trotz Mahnung vom 18. Februar 2020 sowie einer telefonisch gewährten Fristerstreckung reichten die Pflichtigen die einverlangten Angaben nicht ein. Daraufhin schätzte das kantonale Steueramt sie mit Einschätzungsentscheid vom 22. April 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (zum Satz von Fr.) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ein. Dabei bezifferte es den Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen auf Fr. und ging von einem fortbestehenden Lebensmittelpunkt bzw. steuerlichem Wohnsitz in D (Gemeinde M) aus. Die Einkommenserhöhung begründete das kantonale Steueramt mit der Annahme einer Privatentnahme der Aktien des Unternehmens K und der Aufrechnung eines entsprechenden Kapitalgewinns. B. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 21. April 2023 teilweise gut, wobei es den begründeten Einspracheentscheid den zwischenzeitlich geschiedenen Pflichtigen je separat zustellte. Dabei setzte das kantonale Steueramt ihr steuerbares Einkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern 2017 neu auf Fr. (zum Satz von Fr.), das steuerbare Vermögen auf Fr. und den steuerbaren Liquidationsgewinn auf Fr. (zum Satz von Fr.) fest (unter Gewährung der privilegierten Besteuerung des Liquidationsgewinns zufolge Geschäftsaufgabe nach dem 55. Altersjahr). II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 27. Mai 2025 ab, wobei eine Minderheit des Gerichts und die Gerichtsschreiberin einen abweichenden Antrag zu Protokoll gaben, wonach der Rekurs hätte teilweise gutgeheissen

werden müssen. III. Mit Beschwerde vom 30. Juli 2025 beantragte der Pflichtige, es sei einzig die definitive Veranlagung des Kantons N vom 10. Mai 2019 als massgebend zu erklären, sein Lebensmittelpunkt sei ab dem 1. Januar 2017 in G (Marokko) festzusetzen; weiter sei der Minderheitsmeinung des Steuerrekursgerichts zu folgen und die Liquidation aufzuheben. Ferner sei ihm eine Umtriebsentschädigung zuzusprechen. Mit Präsidialverfügung vom 31. Juli 2025 gab das Verwaltungsgericht sämtlichen Verfahrensbeteiligten Gelegenheit zur Einreichung einer Beschwerdeantwort bzw. einer Vernehmlassung, wobei es namentlich die Pflichtige als Mitbeteiligte ins Verfahren miteinbezog. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 21. August 2025 die Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Gemeinde M liess sich nicht vernehmen. Mit handschriftlicher Eingabe vom 14. August 2025 äusserte die Mitbeteiligte, keine Kenntnisse in der Sache zu haben und nicht Partei im Verfahren zu sein. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können nach § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Für verheiratete Personen gilt im Bereich der kantonalen Steuer grundsätzlich die Ehegattenbesteuerung (BGr, 30. Oktober 2019, 2C_533/2018, E. 2.3; BGr, 7. November 2012, 2C_452/2012 und 2C_453/2012, E. 3.1). Gemäss § 7 Abs. 1 StG werden Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (sog. Faktorenaddition bei ungetrennter Ehe). Umgekehrt gilt, dass jeder Ehegatte selbständig besteuert wird, sobald die Ehe rechtlich oder tatsächlich getrennt ist (BGE 138 II 300 E. 2.1; BGr, 2. August 2023, 9C_249/2023, E. 2.1). Wie bereits die Vorinstanz zu Recht festhielt, machen die Pflichtigen nicht geltend, in der streitbetroffenen Steuerperiode in getrennter Ehe gelebt zu haben. Folglich wurde die Pflichtige wie bereits vor der Vorinstanz auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu Recht als Mitbeteiligte in das Verfahren miteinbezogen.

E. 2.1

Zu beurteilen ist in einem ersten Schritt, ob die Pflichtigen in der streitbetroffenen Steuerperiode ihren steuerrechtlichen Wohnsitz wie bis anhin in der Schweiz hatten oder ob sie diesen ■ wie vorgebracht ■ nach Marokko verlegt haben. Dazu bedarf es nach hiesigem Recht des Aufenthalts mit der Absicht des dauernden Verbleibens (§ 3 Abs. 2 StG; Art. 3 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes lehnt sich dabei im Wesentlichen an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuchs (ZGB) an. Laut Art. 23 Abs. 1 ZGB befindet sich der zivilrechtliche Wohnsitz an dem Ort, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält, demnach dort, wo sich der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (vgl. z. B. BGE 143 II 233 E. 2.5.1; 138 II 300 E. 3.3; 132 I 29 E. 4; BGE 125 I 458 E. 2b; BGE 125 I 54 E. 2). Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist das Kriterium der Absicht dauernden Verbleibens in Art. 23 Abs. 1 ZGB nicht so zu verstehen, dass es auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen ankäme. Der Wohnsitz bestimmt sich vielmehr alleine nach der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen Person manifestiert (vgl. grundlegend BGE 97 II 1 E. 3; vgl. auch BGE 143 II 233 E. 2.5.2; 138 II 300 E. 3.2; 137 II 122 E. 3.6; 136 II 405 E. 4.3; 133 V 309 E. 3.1; 120 III 7 E. 2a). Der Wohnsitz liegt

demnach dort, wo sich im Lichte dieser Tatsachen objektiv betrachtet der Mittelpunkt der Lebensinteressen ■ der Lebensmittelpunkt ■ der betroffenen Person befindet. Ob sich die relevanten äusseren Tatsachen verwirklicht haben, ist eine Tatfrage; die Bestimmung des Lebensmittelpunkts und damit des Wohnsitzes auf Basis der festgestellten Tatsachen ist hingegen eine Rechtsfrage (BGE 136 II 405 E. 4.3; 120 III 7 E. 2a; 97 II 1 E. 3). Wo jemand seine Schriften hinterlegt oder seine politischen Rechte ausübt, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zwar eine relevante Tatsache, aber alleine nicht von entscheidender Bedeutung (BGE 132 I 29 E. 4.1; 125 I 54 E. 2).

E. 2.2

Bestehen nach internem Steuerrecht eine Besteuerungsgrundlage bzw. einschlägige Steuerregeln, ist weiter zu prüfen, ob diese eingeschränkt werden durch Bestimmungen internationaler Doppelbesteuerungsabkommen, die eine (internationale) Doppelbesteuerung begrenzen oder eliminieren wollen. Diese Abkommen schränken somit den staatlichen Steueranspruch ein, vermögen aber keine neuen Steuernormen zu begründen oder bestehende Steuernormen auszuweiten und stellen insoweit Kollisionsrecht dar (BGr, 16. März 2022, 2C_465/2021, E. 3.5 mit Hinweis unter anderem auf BGE 143 II 257 E. 5.1 und BGE 140 II 157). Vorliegend einschlägig ist das Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung des Königreichs Marokko zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 27. Juli 1995 (DBA-MA).

E. 2.3

Für die Verteilung beziehungsweise die Abgrenzung der Besteuerungshoheiten ist im internationalen Verhältnis die Ansässigkeit einer Person massgebend. Im Ansässigkeitsstaat unterliegen die ansässigen Personen grundsätzlich für ihr gesamtes weltweites Einkommen und Vermögen der Besteuerung (unbeschränkte Steuerpflicht; Welteinkommensprinzip). Der andere Staat hingegen darf die ■ zwar nach seinem innerstaatlichen Recht bei ihm ansässige Person ■ nur noch in den Grenzen des Abkommens für die Besteuerung im Quellenstaat besteuern (vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Mateotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2. A., Basel 2025 [Kommentar Internationales Steuerrecht], Art. 4 N. 26). Jeder Staat prüft selbständig, wo eine Person ansässig ist (Zweifel/Hunziker, Art. 4 N. 29). Verlegt eine natürliche Person ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt von einem Staat in einen anderen, wird sie in der Regel im neuen Staat unbeschränkt steuerpflichtig. Aus schweizerischer Sicht gilt grundsätzlich, dass niemand an mehreren Orten zugleich Wohnsitz (im Sinn von E. 2.1) haben kann bzw. es bleibt der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen (*rémanence du domicile*) (vgl. Zweifel/Hunziker, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N. 30, N 49).

E. 2.4

Gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA-MA bedeutet eine "in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem

Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen) (Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-MA). Kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (Art. 4 Abs. 2 lit. b DBA-MA). Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehörige sie ist (Art. 4 Abs. 2 lit. c DBA-MA).

E. 2.5

Die Verteilung der (objektiven) Beweislast erfolgt nach ständiger Rechtsprechung auch im Steuerrecht sinngemäss nach Art. 8 ZGB (BGE 150 II 321 E. 3.6.1; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGE 142 II 488 E. 3.8.2). Die Praxis hat diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1). Die Frage nach der objektiven Beweislast stellt sich allerdings erst, wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der untersuchungspflichtigen Steuerbehörde beweislos bleibt (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 147 II 209 E. 5.1.3).

E. 2.6.1

Die Vorinstanz erwog, das kantonale Steueramt habe den strittigen Sachverhalt minutiös untersucht, wobei die Pflichtigen den ihnen obliegenden Mitwirkungspflichten nur bedingt nachgekommen seien. Der eingereichte marokkanische Führerausweis, die Bestätigung der Fahrzeugversicherung oder die "carte d'immatriculation" seien nach dem strittigen Steuerjahr 2017 ausgestellt worden, weshalb sie sich von vornherein nicht zum Beweis für den Wohnsitz des Pflichtigen im Jahr 2017 eigneten. Auch an ihn adressierte Schreiben betreffend AHV-Leistungen, den Eintrag ins Auslandschweizer-Stimmregister des Kantons Zürich sowie betreffend die Immatrikulation im Konsularkreis seien rein formelle Kriterien, die keinen Beweis für die Verschiebung des Lebensmittelpunkts darstellten. Aus den Mietverhältnissen gehe hervor, dass die Pflichtigen schon vor 2017 längere Ferien in Marokko in der "Villa E" verbracht hätten. Der Mietvertrag vom 1. Oktober 2017 sei bloss vom Pflichtigen unterzeichnet worden, wobei als dessen Adresse ■ trotz einjähriger Anwesenheit in G ■ seine Adresse in D angegeben worden sei. Trotz (behaupteter) Möblierung der Wohnung sei keine Inventarliste ins Recht gelegt worden. Ferner sei auf dem Scheidungsurteil vom 18. Juni 2019 sowie auch auf der Lebens-, Zivilstands- und Wohnsitzbescheinigung vom 26. März 2020 die "alte" Wohnadresse der Pflichtigen in der Villa E aufgeführt. Die Wohnsituation in Marokko sei daher nicht rechtsgenügend dargestellt worden. Obschon die Pflichtigen in Marokko über ein Bankkonto verfügten, hätten sie keine Detailauszüge über ihre (auch Schweizer) Bankkonten eingereicht, gestützt auf welche Ort, Dauer und Häufigkeit ihrer Aufenthalte in Marokko hätten nachvollzogen werden können. Demgegenüber sei die selbst erstellte Auflistung über Ausgaben in der Zeit von Oktober 2016 bis Dezember 2017 eine reine und zudem sehr lückenhafte Parteibehauptung. Ausgaben für Versicherungen, Krankenkasse, Steuern, Lebensmittel oder Kleider fehlten. Vor diesem Hintergrund vermöchten eine Rechnung und Lieferbestätigung eines Staubsaugers und einer Küchenbatterie nichts zu ändern. Ungereimtheiten bestünden denn auch im Zusammenhang mit einem angeblichen

Autokauf, hätten die Pflichtigen doch trotz behaupteter Bezahlung des ganzen Kaufpreises weiterhin Mietzahlungen für das Auto verbucht. Schliesslich sei zu berücksichtigen, dass die Pflichtigen ihr Eigenheim in D während der gesamten Mietdauer der Liegenschaft in Marokko unverändert hätten weiternutzen können. Zusammenfassend lasse sich somit festhalten, dass die Pflichtigen seit Längerem intensive Beziehungen zu Marokko pflegten und dort gute Bekannte hätten. Auch hätten sie sich immer wieder, teils für längere Zeit in Marokko aufgehalten. Dies reiche jedoch nicht für eine steuerrechtliche Wohnsitzverlegung. Die behaupteten tageweisen Aufenthalte in der Schweiz im Zusammenhang mit Unterhaltsarbeiten an der eigenen Liegenschaft seien unglaublich knapp bemessen. Ferner sei der Pflichtige weiterhin erwerbstätig geblieben und es sei unklar, ob und allenfalls wie er sämtliche mit seinen Unternehmen zusammenhängenden Arbeiten von Marokko aus habe erledigen können. Es sei den Pflichtigen somit misslungen, den ihnen obliegenden Beweis über eine Verlegung ihres Lebensmittelpunkts nach Marokko zu erbringen. Weder sei den Akten zu entnehmen, dass die Pflichtigen im Jahr 2017 in Marokko steuerpflichtig gewesen wären, noch behaupteten sie dies. Es bestünden folglich keine Anzeichen dafür und sei nicht davon auszugehen, dass sie im Jahr 2017 in Marokko im Sinn von Art. 4 Abs. 1 DBA-MA steuerpflichtig bzw. ansässig gewesen seien. Ein kollidierender Steueranspruch sei somit nicht ersichtlich.

E. 2.6.2

Was der Pflichtige gegen die Erwägungen der Vorinstanz vorbringt, überzeugt nicht. Wie die Vorinstanz korrekt feststellte, handelt es sich bei der schriftlichen Abmeldebestätigung der Gemeinde M sowie bei der auf offiziellen Formularen abgedruckten Korrespondenzadresse in G um rein formelle Aspekte, die für sich genommen keine Verschiebung des Lebensmittelpunkts begründen (vgl. E. 2.1). Auch der aktenkundige langfristige Mietvertrag vermag per se keine Verlegung des Wohnsitzes der Pflichtigen zu belegen, residierten sie zu Urlaubszwecken doch unbestritten bereits in Vorjahren teils länger in Marokko. Was die angerufenen Gesundheitsprobleme des Pflichtigen im Zusammenhang mit seiner Fussarthrose anbelangt, so hält das eingereichte Arzteugnis diesbezüglich einzig fest, dass er zunehmend gehunfähig und daher auf den Fahrdienst des Roten Kreuzes angewiesen sei. Überdies datiert das Zeugnis aus dem Jahr 2025, weshalb daraus ohnehin keine Rückschlüsse auf den Wohnsitz der Pflichtigen im Steuerjahr 2017 gezogen werden können. Was die Gründung eines "Gentleman Clubs" in G sowie die Zugehörigkeit des Pflichtigen zum Verein O anbelangt, so erweisen sich die diesbezüglichen Ausführungen einerseits zu wenig substantiiert und sie beziehen sich andererseits wiederum nicht auf die streitbetroffene Steuerperiode. Die betreffenden Beilagen datieren erneut aus dem Jahr 2025, sofern sie überhaupt datiert sind. Schliesslich vermag auch der geltend gemachte Autokauf durch die Pflichtigen in Marokko keine Wohnsitzverlegung zu belegen, bestehen in diesem Zusammenhang doch die von der Vorinstanz dargelegten Ungereimtheiten, welche der Pflichtige vorliegend nicht klärt, sondern einzig als "nach marokkanischem Recht notwendig, üblich und transparent" bezeichnet. Selbst wenn seinen Ausführungen, gemäss welchen einzig ortsansässige Personen ("résidents") in Marokko ein Fahrzeug erwerben könnten, gefolgt würde, so wäre bereits der Kauf nicht rechtsgenügend nachgewiesen, da die Pflichtigen im Steuerjahr 2017 in ihrer eigens erstellten Kostenzusammenstellung Mietzahlungen für ein Auto verbuchten.

E. 2.6.3

Gesamthaft ist den Pflichtigen der Beweis über die behauptete Wohnsitzverlegung nach Marokko somit misslungen, weshalb für das Steuerjahr 2017 der Wohnsitz in der Schweiz fortbesteht.

E. 2.6.4

Weiter ist zu prüfen, ob das Besteuerungsrecht der Schweiz durch das DBA-MA zurückgedrängt wird (vgl. oben E. 2.3 f.). Sofern gemäss internem marokkanischem Recht in Marokko eine steuerliche Ansässigkeit im Sinn von Art. 4 Abs. 1 DBA-MA bejaht würde, wäre anhand der kaskadenartig aufgebauten Kriterien im Sinn von Art. 4 Abs. 2 DBA-MA zu beurteilen, ob die Schweiz oder Marokko den Vorrang als "Ansässigkeitsstaat" im Sinn des DBA-MA hat. Diesbezüglich kann jedoch auf die zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden, gemäss welchen die Pflichtigen keine Steuerpflicht in Marokko für die Steuerperiode 2017 geltend machen. Ein kollidierender Steueranspruch ist somit zu verneinen.

E. 2.6.5

Wenn der Pflichtige beantragt, es sei in der Schweiz einzig die definitive Veranlagung des Kantons N für massgebend zu erklären, so verkennt er, dass ein Wohnsitz seinerseits im Kanton N nie Gegenstand des vorliegenden Verfahrens war. Ferner ging der definitiven Steuerveranlagung des Kantons N vom 10. Mai 2019 für die Steuerperiode 2017 zufolge auch der Kanton N davon aus, dass sich in der streitbetroffenen Steuerperiode weder steuerbares Einkommen noch steuerbares Vermögen der Pflichtigen im Kanton befand.

E. 3.1

Nachdem die Pflichtigen somit in der Steuerperiode 2017 in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig waren, stellt sich als Nächstes die Frage einer (möglichen) steuersystematischen Realisation der stillen Reserven der H AG infolge einer Privatentnahme.

E. 3.2

Nach § 18 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Laut Abs. 2 der genannten Vorschrift zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit unter anderem auch Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (sog. steuersystematische Realisation).

E. 3.3

Die Vorinstanz erwägt diesbezüglich, für eine Privatentnahme sei ein entsprechender Willensentschluss des Pflichtigen erforderlich, der durch Indizien nachgewiesen werden müsse. Die buchhalterische Behandlung eines Vermögensgegenstandes spiele dabei eine herausragende Rolle. Die Überführung müsse handelsrechtlich verbucht worden und für die Veranlagungsbehörde erkennbar sein. Das kantonale Steueramt habe argumentiert, der Pflichtige habe in der Steuererklärung 2017 keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr deklariert. Er habe weder ein Hilfsblatt A noch eine Jahresrechnung 2017 eingereicht, obschon er bei seinen Personalien angegeben habe, weiterhin selbständig erwerbstätig zu sein. Im Unterschied zur Vorperiode sei die Beteiligung H AG zwar noch immer im privaten Wertschriftenverzeichnis aufgeführt, jedoch nicht länger als "G1" bezeichnet

worden. Daher habe die Zuweisung zum Geschäftsvermögen gefehlt. Schliesslich sei in der Steuerperiode 2017 erstmals ein Schuldverhältnis gegenüber der H AG deklariert worden. Durch diese drei im Rahmen der Deklaration erfolgten Willensäusserungen habe der Pflichtige die Aufgabe seiner selbständigen Erwerbstätigkeit und die Überführung ins Privatvermögen per 31. Dezember 2017 klar zum Ausdruck gebracht. Denn im gemischten Veranlagungsverfahren sei die Steuererklärung grundsätzlich das einzig verbindliche Dokument. Ausschlaggebend dafür, worin die Willenserklärung des Pflichtigen bestanden habe, sei, was das kantonale Steueramt als Veranlagungsbehörde nach Treu und Glauben habe verstehen dürfen und müssen. Wie die Vorinstanz weiter erwägt, sei die Frage der Privatentnahme bereits im Steuerjahr 2014 thematisiert worden. Damals habe der Pflichtige vorgebracht, dass aufgrund einer einjährigen Inaktivität noch nicht auf eine Aufgabe seiner selbständigen Erwerbstätigkeit geschlossen werden könne. Gegenwärtig lasse sich der Jahresrechnung der H AG per 31. Dezember 2017 ein Reingewinn von Fr. entnehmen (bei einem Umsatz von Fr.). Dies deute auf eine operative Tätigkeit der Unternehmung im fraglichen Jahr hin. Eine Entschädigung für allfällige geleistete Vorarbeiten des Unternehmens K gehe aus der Erfolgsrechnung jedoch nicht hervor. Daher sowie aufgrund der Buchhaltung des Unternehmens K sei auf eine Inaktivität der Einzelunternehmung zu schliessen. Die Bilanz des Unternehmens K weise als einziges Aktivum die Beteiligung H AG von Fr. aus. Sie sei weder datiert noch unterzeichnet und unterscheide sich vom Layout her wesentlich von denjenigen der Vorjahre. Im Vorjahr sei unter den langfristigen Verbindlichkeiten der Einzelunternehmung zusätzlich ein "Darlehen H AG" in Höhe von Fr. verbucht gewesen. Der Bilanz der H AG per 31. Dezember 2017 lasse sich im Anlagevermögen ein "Darlehen Aktionär" in der Höhe von Fr. entnehmen. Praktisch denselben Betrag, nämlich Fr. hätten die Pflichtigen in ihrer Steuererklärung 2017 im privaten Schuldenverzeichnis als Schuld gegenüber der H AG als Gläubigerin aufgeführt. Vor dem Hintergrund der ähnlich gelagerten Situation im Jahr 2014 sei nicht ersichtlich, wie das kantonale Steueramt als Einschätzungsbehörde die Deklaration der Pflichtigen nach Treu und Glauben anders denn als Privatentnahme der Beteiligung H AG hätte verstehen sollen. Denn die Deklaration der Pflichtigen sei bis auf die Angabe der selbständigen Erwerbstätigkeit konsistent. Das kantonale Steueramt hätte daher keine Veranlassung gehabt, von einer unvollständig ausgefüllten Steuererklärung auszugehen und entsprechende Abklärungen vorzunehmen. Auch unter Berücksichtigung des fortgeschrittenen Alters des Pflichtigen und des mehrjährigen Fehlens jeglicher operativen Tätigkeit des Unternehmens K habe sich die Annahme gerechtfertigt, dass der Pflichtige unmissverständlich eine Privatentnahme vorgenommen und gewollt habe.

E. 3.4

Eine Minderheit der Vorinstanz vertritt indes die Ansicht, eine steuersystematische Realisation setze eine klare, ziffernmässig ausgewiesene Willensäusserung, über stille Reserven abrechnen zu wollen, oder zumindest einen ausdrücklichen Antrag auf deren Ermittlung und Besteuerung voraus. Ohne ein solches eindeutiges Gesuch könne keine steuersystematische Realisation durch Privatentnahme vorliegen, die eine Besteuerung der stillen Reserven rechtfertigen würden. Da weder eine Abrechnung über die stillen Reserven erfolgt noch ein Antrag über die privilegierte Besteuerung eines Liquidationsgewinns gestellt worden sei, sei das Rechtsmittel in Bezug auf die Frage der Privatentnahme der Aktien an der H AG gutzuheissen. Ferner merkt die Minderheitsmeinung der Vorinstanz an, dass in einem ersten Schritt zu prüfen gewesen wäre, ob es sich beim Darlehen der H AG an das Unternehmen K um ein echtes Darlehen handle oder ob dieses (ursprünglich oder

nachträglich) simuliert sei. Erwiese sich das Darlehen als simuliert, wäre das Hauptaktivum der H AG nicht werthaltig, womit auch keine stillen Reserven auf der Beteiligung hätten realisiert werden können. Vielmehr wären diesfalls die Steuerfolgen von simulierten Darlehen (verdeckte Gewinnausschüttung) zu prüfen gewesen.

E. 3.5

Der Pflichtige schliesst sich insoweit der Minderheitsmeinung der Vorinstanz an, als er geltend macht, keinen Antrag auf Überführung seiner Beteiligung ins Privatvermögen gestellt zu haben, weshalb von einer Fortführung seiner Einzelunternehmung auszugehen sei.

E. 3.6.1

Die Minderheitsmeinung überzeugt aus den nachfolgenden Gründen:

E. 3.6.2

Nach § 20 Abs. 1 lit. c StG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen steuerbar insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Geldwerte Vorteile umfassen u. a. sogenannte verdeckte Gewinnausschüttungen, d. h. Zuwendungen der Gesellschaft, die keinen oder keinen genügenden Gegenleistungen des Anteilsinhabers entsprechen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (BGr, 15. Juni 2018, 2C_203/2018, E. 3.1). Nach der Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn kumulativ die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sind: 1) die Gesellschaft tätigt eine Zuwendung, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten; 2) die Zuwendung erfolgt an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson; 3) die Leistung wäre zu diesen Bedingungen einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden; 4) Leistung und Gegenleistung stehen offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander, sodass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können (BGE 140 II 88 E. 4.1; BGr, 3. Juli 2018, 2C_322/2017, E. 3.2).

E. 3.6.3

Einen Anwendungsfall der verdeckten Gewinnausschüttung stellt das simulierte Aktionärsdarlehen dar (BGr, 3. Juli 2018, 2C_322/2017, E. 4.2.3). Das Darlehen einer Aktiengesellschaft an ihren Aktionär oder eine ihr bzw. ihm nahestehende Person stellt dann eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn die Gesellschaft das Darlehen nur aus dem Grund überhaupt gewährt oder es bloss deshalb in einer bestimmten Höhe und zu den konkreten Bedingungen zugestanden hat, weil der Darlehensnehmer Beteiligungsinhaber ist (BGE 138 II 57 E. 3; BGr, 3. Juli 2018, 2C_322/2017, E. 3.2 auch zum Folgenden). Es ist einer Aktiengesellschaft grundsätzlich unbenommen, auch ihrem Alleinaktionär ein Darlehen in dem Umfang und zu den Bedingungen zu gewähren, in deren Genuss auch ein unbeteiligter Dritter unter gleichen Umständen gekommen wäre (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"). Dabei wird ■ unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts ■ geprüft, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde. Dies gilt unabhängig davon, ob das Darlehen von Anfang an als simuliert einzustufen und mit dessen Rückerstattung von Beginn an nicht zu rechnen ist oder weil die Gesellschaft gegenüber ihrem Anteilsinhaber

oder der nahestehenden natürlichen Person erst im Nachhinein auf die Rückerstattung des Darlehens verzichtet (BGE 138 II 57 E. 3.2; BGr, 16. September 2019, 2C_347/2019, E. 4.1.2).

E. 3.6.4

Vorliegend ist insbesondere vor dem Hintergrund, dass das Unternehmen K unbestritten seit Jahren inaktiv war, fragwürdig, ob das dem Pflichtigen bzw. seiner Einzelunternehmung gewährte Darlehen zu marktgerechten Bedingungen und gegen entsprechende Gegenleistung seinerseits gewährt worden ist. Die geschäftsmässige Begründetheit des Darlehens ist in den Akten nicht ersichtlich ■ zumal das Unternehmen K wie bereits erwähnt in der streitbetroffenen Steuerperiode inaktiv war. Ferner liegt weder ein Darlehensvertrag noch eine Rückzahlungsvereinbarung oder ein Nachweis über allfällige Sicherheiten für das Darlehen bei den Akten. Der sowohl für die Darlehensgeberin als auch für die Darlehensnehmerin einzelzeichnungsberechtigte Pflichtige brachte die Darlehenszinsen in Höhe von Fr. bereits seit dem Steuerjahr 2015 als geschäftliche Schuldzinsen steuermindernd von seinem Einkommen in Abzug. Vor diesem Hintergrund bestanden genügend Anhaltspunkte, welche vorab eine Überprüfung der Echtheit des Darlehens aufgedrängt hätten. Es ist folglich eine entsprechende Prüfung vorzunehmen. Sollte sich das Darlehen als simuliert herausstellen, wären die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Pflichtigen zu prüfen. Dagegen fielen eine steuersystematische Realisation der stillen Reserven seiner Einzelunternehmung in der streitbetroffenen Steuerperiode sowie eine privilegierte Besteuerung eines allfälligen Liquidationsgewinns ausser Betracht.

E. 3.6.5

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten somit teilweise gutzuheissen und die Sache ist in diesem Punkt zur Neuurteilung im Sinn der vorstehenden Erwägungen zurückzuweisen. Zur Wahrung des Instanzenzugs hat die Rückweisung direkt an das kantonale Steueramt zu erfolgen (sog. Sprungrückweisung; vgl. VGr, 11. Oktober 2023, VB.2023.00472, E. 2.2).

E. 4.1

Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Bei teilweiser Gutheissung werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt.

E. 4.2

Vorliegend kann den Rechtsbegehren des Pflichtigen nicht stattgegeben werden. Er unterliegt namentlich in Bezug auf die geltend gemachte Verlegung seines steuerrechtlichen Wohnsitzes. Ebenso wenig obsiegt der Pflichtige in materieller Hinsicht, ist doch das Verfahren zur Prüfung der Simulation des Darlehens und allenfalls einer verdeckten Gewinnausschüttung zurückzuweisen. Indes hat hinsichtlich der Frage einer Privatentnahme der Beteiligung der H AG in der streitbetroffenen Steuerperiode eine Neubewertung der Sachlage zu erfolgen. In der daraus erfolgenden Rückweisung der Sache an das kantonale Steueramt ist ein teilweises, aber nicht überwiegendes Obsiegen, sondern vielmehr überwiegendes Unterliegen des Pflichtigen zu erblicken. Bei diesem Verfahrensausgang rechtfertigt sich in Anwendung des Grundsatzes der Kostenverteilung nach Obsiegen und Unterliegen eine anteilmässige Aufteilung der Gerichtskosten zu 1/3 an den Beschwerdegegner und zu 2/3 an den Pflichtigen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG).

E. 4.3

Von der Zusprechung einer Umtriebsentschädigung an den überwiegend unterliegenden Pflichtigen ist ausgangsgemäss abzusehen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Dem kantonalen Steueramt steht ebenfalls keine Parteientschädigung zu, zumal die Erhebung und Beantwortung von Rechtsmitteln zu dessen angestammter bzw. üblicher Amtstätigkeit gehört (vgl. Plüss, Kommentar VRG, § 17 N. 51).

E. 5

Letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, sind grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 134 II 124 E. 1.3).

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