

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00066 vom 14. März 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-03-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00066

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00066 du 14 mars 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00066 del 14 marzo 2012

Regeste

Direkte Bundessteuer 2007 | Steuerrechtlicher Wohnsitz / Doppelbesteuerungsabkommen mit Tschechien (DBA-T) Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes eines Tschechen, der sich unter der Woche geschäftlich in Tschechien aufhält und an Wochenenden bei seiner Familie in der Schweiz. Vorgehen nach der in Art. 4 DBA-T vorgesehenen Kaskade (E. 2.2 und E. 3). Beweislastverteilung für steuerbegründende Tatsachen; Zusammenspiel mit der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (E. 2.3). Die für das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot entwickelten Kriterien (regelmässige Rückkehr an den Familienort; Konstrukt des "leitenden Angestellten") können nicht ohne weiteres auf das internationale Verhältnis übertragen werden (E. 3.2.2). Vorliegend fehlender Nachweis einer ständigen Wohnstätte in Tschechien. Selbst bei Annahme einer solchen, würden engere persönliche und wirtschaftliche Beziehungen zum Wohnsitz in der Schweiz bestehen, da der Pflichtige seit vielen Jahren mit seiner Familie in einer Eigentumswohnung in der Schweiz lebt und sich an der Situation gegenüber den Vorjahren, in denen der Pflichtige hier unbeschränkt steuerpflichtig war, nichts geändert hat. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2011.00066 Urteil der 2. Kammer vom 14. März 2012 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2007, hat sich ergeben: I. Die Eheleute A, tschechischer Staatsangehöriger, und B leben seit Langem mit ihren Kindern in der Schweiz und sind Eigentümer einer Wohnung in H. Der Ehemann, selbständig erwerbender Kaufmann und Direktor bzw. Geschäftsführer und Eigentümer zweier tschechischer Gesellschaften, der Firma D und der Firma E leitet diese Unternehmen selber in G. Die Eheleute sind bis zur Steuerperiode 2006 rechtskräftig veranlagt. Im Veranlagungsverfahren zur Steuerperiode 2007 machten die Pflichtigen erstmals geltend, der Ehemann sei in Tschechien ansässig. Hierauf verlangte das kantonale Steueramt mit Auflage und Mahnung vom 29. März bzw. 9. Juni 2010 Auskünfte und Unterlagen zur Steuerpflicht sowie Unterlagen zu den Liegenschaften in Tschechien. Die Pflichtigen erteilten in der Folge Auskünfte und reichten Unterlagen ein. Das kantonale Steueramt stellte sich mit Veranlagungsverfügung vom 23. August 2010 auf den Standpunkt, der Ehemann sei nach wie vor in der Schweiz ansässig und daher hier unbeschränkt steuerpflichtig. Gestützt darauf setzte es das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2007 auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...)

fest, wobei es den ausländischen Liegenschaftennettoertrag mangels Erfüllung von Auflage und Mahnung in Anwendung von Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. ... schätzte. Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 26. November 2010 ab. II. Desgleichen wies das Steuerrekursgericht die Beschwerde der Pflichtigen am 17. Mai 2011 ab. III. Mit Beschwerde vom 30. Juni 2011 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, sie seien für die Direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) zu veranlagern. Ausserdem forderten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Sie machten geltend, in der Schweiz sei die Ehefrau unbeschränkt und der Ehemann für seinen Liegenschaftsanteil beschränkt steuerpflichtig, wobei der Steuersatz nach Massgabe des gemeinsamen weltweiten Einkommens bzw. Vermögens festzulegen sei. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schlossen das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz aber nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweiten Beschwerdeinstanz, welche die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5). Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Steuerrekursgerichts zu setzen (vgl. RB 1999 Nr. 147).

1.2 Die vom Gesetzgeber offenkundig gewollte Aufgabenteilung von erster und zweiter Beschwerdeinstanz lässt es ebenfalls als sachgerecht erscheinen, neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel bei der Anfechtung des gerichtlichen Entscheids des Steuerrekursgerichts nur zuzulassen, wenn es sich um echte Noven handelt, namentlich um neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren müssen schliesslich allgemein zulässig sein, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (vgl. RB 1999 Nr. 149).

1.3 Die vorstehenden Beschränkungen der gerichtlichen Überprüfungsbefugnis und des

Novenrechts gelten auch dann, wenn über die schweizerische Steuerhoheit im internationalen Verhältnis zu befinden ist. Nur wenn das Verwaltungsgericht im interkantonalen Verhältnis über die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu entscheiden hat, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (vgl. RB 1982 Nr. 90).

E. 2.1

Natürliche Personen sind laut Art. 3 DBG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben (Abs. 1). Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Abs. 2). Unter dem steuerrechtlichen Wohnsitz im Sinn von Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG ist in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz zu verstehen, d. h. der Ort, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 Abs. 1 des Zivilgesetzbuchs [ZGB]) und wo sich mithin der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (vgl. z. B. BGE 132 I 29 E. 4; 125 I 458 E. 2b; 125 I 54 E. 2). Unter dem Gesichtspunkt der Steuerhoheit bestimmt sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, die diese Interessen erkennen lassen, und nicht nach den bloss erklärten Wünschen der (allenfalls steuerpflichtigen) Person. Auf formelle Kriterien wie polizeiliche An- und Abmeldung, Niederlassungsbewilligung, Hinterlegung der Schriften, Ausübung des Stimmrechts oder Eintrag im Handelsregister kommt es nicht an. Solche Elemente können allerdings bei Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse Indizien für die Absicht dauernden Verbleibens sein, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (vgl. etwa BGE 132 I 29 E. 4; BGr, 22.2.2008, 2P.5/2007, E. 2.2.2; 7.5.2004, 2P.323/2003, E. 3.1 = StE [2005] A 24.21 Nr. 16; BGr, 17.3.2003, 2P.182/2002, E. 2.2 = Pra 2003 Nr. 172; BGr, 6.6.2002, 2A.408/2001, E. 3.2; BGE 123 I 289 E. 2a und b; 125 I 458 E. 2b; BGE 125 I 54 E. 2). Hält sich eine Person abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, kommt es darauf an, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen (vgl. BGE 123 I 289 E. 2b; 121 I 14 E. 4a). Zu berücksichtigen sind Zivilstand und Familienverhältnisse, die Art der Erwerbstätigkeit, Dauer und Zweck der Aufenthalte an den jeweiligen Orten sowie die dortigen Wohnverhältnisse.

E. 2.2

Nach Art. 4 Abs. 1 des Abkommens vom 4. Dezember 1995 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Tschechischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-T; SR 0.672.974.31) ist eine Person in einem Vertragsstaat ansässig, die nach dem Recht dieses Staates dort (insbesondere) aufgrund ihres Wohnsitzes oder ihres ständigen Aufenthalts steuerpflichtig ist. Ist eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie gemäss Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-T 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). 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-T). Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder

in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist; ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen (Art. 4 Abs. 2 lit. c und d DBA-T).

E. 2.3

Die Steuerbehörde ist gehalten, die Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen folgt, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz einer natürlichen Person in der Schweiz befindet. Das ergibt sich allgemein aus dem Grundsatz, dass steuerbegründende Tatsachen von der die Steuerhoheit beanspruchenden Steuerbehörde zu beweisen sind. Erscheint jedoch der von der Behörde angenommene Wohnsitz in der Schweiz als sehr wahrscheinlich, so genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und es obliegt alsdann der betroffenen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Lebensmittelpunkt im Ausland zu erbringen (vgl. BGr, 16.2.2010, 2C_625/2009, E. 3.2; 16.6.2009, 2C_827/2008, E. 4.1; 22.8.2008, 2C_175/2008, E. 3.2; 1.3.2007, 2P.203/2006 = StE [2008] A 24.21 Nr. 18, E. 2.3; BGr, 29.9.1999, Pra 89 [2000] Nr. 7, E. 3c; VGr, 18.5.1984, StE [1984] B 11.1 Nr. 2; 26.3.1997, StE [1997] B 11.1 Nr. 15; RB 1992 Nr. 17; VGr, 26.3.1991, StE [1992] B 11.1 Nr. 11; BGr, 8.2.1991, ASA 60 [1991/92] 408). Im Rahmen des Gegenbeweises hat die betroffene Person das von ihr verfochtene Fehlen der subjektiven Steuerpflicht von sich aus durch eine hinreichend substantiierte Sachdarstellung zu untermauern und hierfür beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten. In diesem Sinn sind denn auch die bundesgerichtlichen Erwägungen mit Blick auf die Verlegung des bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitzes aus dem Kanton zu verstehen, wonach der bisher steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort aufzuerlegen ist, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. BGr, 22.8.2008, 2C_175/2008; 15.10.2007, 2C_183/2007; 7.12.2006, 2P.165/2006). Ungeachtet der Beweislastverteilung (vgl. BGr, 7.7.1996, 2A.172/1996, unveröffentlicht) haben im Kanton steuerpflichtige Personen, welche nicht den Bestand, sondern lediglich den Umfang ihrer Steuerpflicht bestreiten, aufgrund der Regelung von Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG an der Ermittlung des hierfür massgeblichen Sachverhalts mitzuwirken, insbesondere Auskünfte zu erteilen sowie Beweismittel beizubringen, sofern die Mitwirkung erforderlich und zumutbar ist (vgl. Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 16 Rz. 1 ff.).

E. 3.1

Die Behauptung, der Ehemann sei 2007 auch in Tschechien (unbeschränkt) steuerpflichtig gewesen, haben die Pflichtigen darzutun und nachzuweisen, weil erst unter der Voraussetzung der doppelten Ansässigkeit gestützt auf Art. 4 DBA-T zu bestimmen ist, welchem der beiden Staaten der Vorrang zukommt (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005, S. 244). Diesen Nachweis, welchen die Vorinstanz nicht geprüft hat, haben die Pflichtigen indessen nicht erbracht. Sie haben zwar behauptet, die tschechischen Steuerbehörden hätten den Ehemann als in Tschechien steuerpflichtig betrachtet, weshalb er eine Steuererklärung eingereicht habe. Doch findet sich in den Akten lediglich die Kopie einer nicht ins Deutsche – der Amtssprache des Kantons Zürich (Art. 48 Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 [KV] – übersetzten tschechischen Steuererklärung 2007 vom 17. März 2008; im Übrigen ist den zürcherischen Amtsstellen und Gerichten nicht zuzumuten, Mutmassungen

über einen Text anzustellen, der in einer ihnen nicht geläufigen Sprache abgefasst ist. Es fehlen Belege darüber, ob die Steuererklärung überhaupt den zuständigen Steuerbehörden zugestellt worden ist und die Steuerbehörden wirklich den pflichtigen Ehemann zur Abgabe einer Steuererklärung aufgefordert haben. Aus welchem Grund die Pflichtigen hierfür keine Beweismittel eingereicht oder zumindest unter substantzierter Sachdarstellung angeboten haben, was ihnen möglich und zumutbar gewesen wäre, zumal die Pflichtigen selber geltend gemacht haben, der Ehemann habe Verhandlungen mit "tschechischen Steuerbehörden bezüglich einer allfälligen Steuerpflicht" geführt, haben sie nicht erklärt. Sie haben schliesslich nicht einmal die rechtlichen Bestimmungen über die Voraussetzungen der tschechischen Steuerpflicht beigebracht und damit auch eine vorfrageweise Prüfung der doppelten Ansässigkeit durch die zürcherischen Behörden verunmöglicht.

E. 3.2

Selbst wenn angenommen würde, der pflichtige Ehemann sei 2007 auch in Tschechien unbeschränkt steuerpflichtig, fehlte es – entgegen der vorschnellen gegenteiligen Annahme der Vorinstanz – am Nachweis einer kraft Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-T erforderlichen "ständigen Wohnstätte" in Tschechien im Jahr 2007. Die Pflichtigen haben zwar behauptet, der Ehemann habe bei seinen Aufenthalten in Tschechien in einer Wohnung in dem ihm gehörenden Firmengebäude der Firma E an der F gewohnt. Doch haben sie nur rudimentäre Angaben zur Wohnung gemacht, indem sie deren Grösse auf "ca. 200 m²" veranschlagt und angegeben haben, sie sei "mit neuen Möbeln und Ausrüstungsgegenständen bestückt" worden. Als Beweismittel hierfür haben sie im Beschwerdeverfahren pauschal auf "die in den nachgereichten Dokumenten 1 - 5 enthaltenen Bauabnahme der eigenen Wohnung (ca. 200 m²)" verwiesen, welche allesamt auf Tschechisch verfasst sind. Dass die Dokumente "wegen der Dringlichkeit der Angelegenheit nicht mehr in die deutsche Sprache übersetzt werden konnten", kann nicht nachvollzogen werden, sind die Pflichtigen doch schon im Einspracheverfahren zur Einreichung entsprechender Unterlagen aufgefordert worden und umfassen die Dokumente doch insgesamt nur sechs Seiten. Soweit die Pflichtigen entsprechende Übersetzungen und weitere Unterlagen erstmals im Beschwerdeverfahren eingereicht haben, kann hierauf wegen des Novenverbots (vgl. vorn E. 1.2) nicht weiter eingegangen werden.

E. 3.2.1

Selbst unter der weiteren Annahme, der pflichtige Ehemann sei im Jahr 2007 auch in Tschechien unbeschränkt steuerpflichtig gewesen und habe dort über eine ständige Wohnstätte verfügt, kann nicht festgestellt werden, dass er 2007 zu Tschechien im Sinn von Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-T die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen und in diesem Land den Mittelpunkt der Lebensinteressen gehabt habe.

E. 3.2.2

Der Ort des Mittelpunkts der Lebensinteressen einer Person bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. zum Ganzen BGr, 22.2.2008, 2P.5/2007, E. 2.2.2; BGE 132 I 29 E. 4.2; BGr, 17.3.2003, 2P.182/2002, E. 2.2; BGE 125 I 54 E. 2a; 123 I 289 E. 2b; 113 I a 465 E. 3;

104 Ia 264 E. 2; 101 Ia 557 E. 4a; 69 I 9 E. 2; VGr, 26.3.1991, StE [1992] B 11.1 Nr. 11). Der Lebensmittelpunkt befindet sich gewöhnlich an demjenigen Ort, wo die steuerpflichtige Person während des grössten Teils des Jahres mit ihren Angehörigen wohnt, von wo aus sie zur Arbeit geht, ihre Freizeit verbringt und ihren Freundes- und Bekanntenkreis pflegt (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.2; 131 I 145 E. 4.2; BGr, 7.1.2004, 2P.2/2003 = StE [2004] A 24.24.3 Nr. 2; BGr, 17.3.2003, 2P.182/2002 = Pra 92 [2003] Nr. 172; BGr, 4.5.1999, StR 2000, 177, E. 2c; BGE 125 I 458 E. 2b/c; 125 I 54 E. 2b; 123 I 289 E. 2b/c; 121 I 14 E. 4a; BGr, 20.1.1994, StE [1994] A 24.21 Nr. 7; BGE 113 Ia 465; 81 II 319 E. 3; 78 I 313 E. 2; 77 I 117 E. 3; 68 I 135 E. 2; VGr, 26.3.1991, StE [1992] B 11.1 Nr. 1). Ist der Aufenthalt nicht auf einen einzigen Ort beschränkt und fallen der Arbeitsort und Aufenthaltsort bei der Familie nicht zusammen, wird grundsätzlich den familiären und gesellschaftlichen Bindungen am Wohnort mehr Gewicht beigemessen als denjenigen, die sich aus einer beruflichen Tätigkeit ergeben (vgl. BGr, 7.5.2008, 2C_646/2007; 30.8.2004, 2P.59/2004, insb. E. 2.2; BGE 104 Ia 264). Ausnahmsweise können jedoch die Bindungen zum Arbeitsort überwiegen, wenn die Ausübung der beruflichen Tätigkeit oder andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen am Arbeitsort die steuerpflichtige Person so intensiv erfassen, dass die familiären und gesellschaftlichen Verbindungen zweitrangig werden (vgl. BGE 125 I 458; 125 I 54 E. 2b/aa; 121 I 14 E. 4a; 101 Ia 557 E. 4a und b). Nach der Rechtsprechung sind insbesondere die persönlichen Verhältnisse (Zivilstand und Alter, persönliche Bindungen, familiäre Verhältnisse), die Art der Erwerbstätigkeit, Dauer und Zweck der Aufenthalte an den jeweiligen Orten, die (un-)regelmässige Rückkehr an den Familienort sowie die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten (eigenes Haus, Wohnung mit eigenen oder fremden Möbeln, Hotelaufenthalt, Pension) als Kriterien zur Bestimmung des Lebensmittelpunkts zu berücksichtigen (vgl. BGr, 14.11.2006, 2P.159/2006, E. 3; 24.6.1983, ASA 54 [1985/86] 225 E. 4; BGE 46 I 35; VGr, 27.1.1999, StE [1999] B 11.1 Nr. 16). Im Übrigen können die Regeln, die das Bundesgericht zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot mit Blick auf die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils entwickelt hat, nicht ohne Weiteres auf das internationale Verhältnis übertragen werden (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005, S. 228 f.). Das muss etwa für die formalisierten Kriterien der "regelmässigen Rückkehr" an den Familienort und des "leitenden Angestellten" gelten. Denn diese machen im internationalen Verhältnis kaum Sinn. Hier ist entscheidend, ob im Rahmen einer Gesamtbetrachtung die wirtschaftlichen Interessen in einem Staat die persönlichen Interessen im andern Staat derart überwiegen, dass gesagt werden kann, der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich dort, wo die stärkeren wirtschaftlichen Interessen bestünden (BGr, 18.1.2011, 2C_472/2010, E. 3.4.2; Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. A., München 2008, Art. 4 Rz. 196). Bei der Prüfung der Frage, zu welchem der beiden Staaten eine Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, sind nach Ziff. 15 des Kommentars zu Art. 4 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens deren "familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und ähnliches zu berücksichtigen. Die Umstände sind als Ganzes zu prüfen; Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben selbstverständlich erhöhte Bedeutung. Begründet eine Person, die in einem Staat über eine Wohnstätte verfügt, ohne diese aufzugeben, im anderen Staat eine zweite Wohnstätte, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte dort beibehält, wo sie bisher stets gelebt

und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten als Zeichen dafür sprechen, dass diese Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat".

E. 3.2.3

Die pflichtigen Eheleute sind bis zur Steuerperiode 2006 unangefochten als in H und damit in der Schweiz ansässig betrachtet und hier als unbeschränkt steuerpflichtige Personen besteuert worden. Es ist unbestritten, dass der Ehemann seit vielen Jahren mit seiner Familie – seiner Frau und seinen Kindern – in einer Eigentumswohnung in H wohnt. Wie die Pflichtigen in den vorinstanzlichen Verfahren selber angegeben haben, habe sich der Ehemann nur die Woche hindurch in G aufgehalten, um dort die Geschäfte seiner beiden Unternehmen zu führen, und habe das Wochenende bei seiner Familie in seiner Wohnstätte in H verbracht. Ob sich der Ehemann auch in der Schweiz wirtschaftlich betätigt und Einkommen als Selbständigerwerbender erzielt hat, wie das Steuerrekursgericht angenommen hat, kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls ist der Auffassung der Vorinstanz beizupflichten, dass die gesamten aktenkundigen Umstände bis 2006 erkennen lassen, dass im Rahmen einer Gesamtwürdigung die persönlichen und familiären Beziehungen die wirtschaftlichen Beziehungen des Ehemanns, die sich offensichtlich in der persönlichen Führung der Geschäfte seiner in Tschechien domizilierten Firmen Firma D und Firma E als "Wochenaufenthalter" erschöpften, überwogen und sich dementsprechend der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz befand. Dieser Ansicht war offenbar auch der pflichtige Ehemann, der in seiner "Aufwand-Ertragsrechnung 2007 für Einkünfte in der Schweiz" vom Juli 2008 ausdrücklich mit Blick auf die Flugreisekosten Schweiz-Tschechien-Schweiz vermerkte: "Geschäftssitz G, Wohnsitz H". Wenn die Pflichtigen nunmehr geltend machen, der Ehemann sei seit der Steuerperiode 2007 nicht mehr in der Schweiz ansässig, so haben sie darzulegen, inwiefern sich die tatsächlichen Verhältnisse in diesem Jahr gegenüber den Vorjahren derart wesentlich geändert haben, dass daraus geschlossen werden muss, der Ehemann habe im Jahr 2007 seinen Lebensmittelpunkt tatsächlich nach Tschechien verlegt. Auf Tatsachen, die sich nach 2007 verwirklicht haben, namentlich auf die 2009 erfolgte Abmeldung aus H, kommt es dabei grundsätzlich nicht an, ebenso wenig auf die behauptete, seit "den frühen Neunzigerjahren" bestehende innere, nach aussen offenkundig nicht manifestierte Absicht des Ehemanns, seinen Wohnsitz – "primär auch aus steuerlichen Gründen" – nach Tschechien zu verlegen. Im Wesentlichen haben die Pflichtigen lediglich geltend gemacht, er leite als Direktor bzw. Geschäftsführer und Hauptaktionär seine in Tschechien domizilierten Firmen Firma D und Firma E dort persönlich. Das war aber offensichtlich auch vor 2007 der Fall. Ausserdem haben sie vor dem Steuerrekursgericht ausdrücklich festgehalten, dass sich der Ehemann "nur an den Wochenenden" bei seiner Familie in H aufgehalten haben könne. Auch das war offenbar bis 2006 der Fall. Worin die in diesem Jahr geänderten Verhältnisse bestanden haben, ist nicht ersichtlich. Die Pflichtigen haben es trotz zulässiger Aufforderung und Mahnung des kantonalen Steueramts auch vor Steuerrekursgericht abgelehnt, Angaben darüber zu machen, wie oft der Ehemann von seiner Ehefrau und/oder seinen Kindern in Tschechien besucht worden sei, weil dies für die Klärung des Lebensmittelpunkts nicht relevant sei. Im Gegenteil sind die persönlichen Beziehungen bei der Beurteilung des Mittelpunkts der Lebensinteressen von grosser Bedeutung. Ausserdem ist es nicht Sache der Vorinstanzen und des Verwaltungsgerichts, aus den eingereichten Kreditkartenabrechnungen – ohne Vorliegen einer erklärenden Sachdarstellung – mögliche für den Lebensmittelpunkt bedeutsame Indizien für Aufenthalt und Lebensmittelpunkt des

Ehemanns zusammenzusuchen. Die Pflichtigen haben in der Beschwerdeschrift erstmals Angaben darüber gemacht, an wie vielen Tagen sich der Ehemann in der Schweiz bzw. in Tschechien sowie ferienhalber in den Ländern I und J aufgehalten habe und dass er nicht jedes Wochenende, sondern "ungefähr jedes zweite Wochenende" in die Schweiz zurückgefliegen sei. Abgesehen davon, dass diese Ausführungen im Licht des Novenverbots (vgl. vorn E. 1.2) als neue tatsächliche Vorbringen prozessual nicht statthaft sind, widersprechen sie den Ausführungen der Pflichtigen in den vorinstanzlichen Verfahren, wonach der Ehemann jedes Wochenende in die Schweiz zurückgekehrt sei. Aus all diesen Gründen erscheinen H bzw. die Schweiz als Mittelpunkt der Lebensinteressen des pflichtigen Ehemanns, er hat somit im Sinn von Art. 3 Abs. 2 DBG seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz und ist im Licht von Art. 4 DBA-T hier ansässig. Er ist infolgedessen von den Vorinstanzen zu Recht als in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig besteuert worden.

E. 4.1

Der Steuerpflichtige muss kraft Art. 126 Abs. 1 DBG alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Zu diesem Zweck muss er unter anderem nach Art. 126 Abs. 2 DBG auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt laut Art. 130 Abs. 2 DBG die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Die Pflichtigen haben es trotz Aufforderung und Mahnung unterlassen, dem kantonalen Steueramt ein vollständig ausgefülltes Liegenschaftsverzeichnis mit detaillierten Angaben über die Liegenschaften in Tschechien per 31. Dezember 2007 und Ertrag pro 2007, einen detaillierten Mieterspiegel, inkl. Anzahl der Zimmer pro 2007, und detaillierte Angaben über die Aufwendungen für Unterhalt und Abgaben der Liegenschaft mit Aufstellung sowie chronologisch geordneten Belegen pro 2007 einzureichen. Sie haben lediglich pauschal ausgeführt, die geschäftliche Liegenschaft des Ehemanns sei unter den Aktivposten der jeweiligen Bilanzen zu finden, die regelmässig mit den Schweizerischen Steuererklärungen eingereicht worden seien. Die privaten Liegenschaften und die betreffenden Mieterträge seien korrekt in den Tschechischen Steuererklärungen deklariert worden. Indem sie dergestalt ihre gesetzlichen Mitwirkungspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt haben, obwohl ihnen dies ohne Weiteres möglich und zumutbar gewesen wäre, sind die Pflichtigen zu Recht vom kantonalen Steueramt nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt worden.

E. 4.2

Eine Ermessensveranlagung kann gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Satz 1). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. E. 1.2) hat der Steuerpflichtige im Einspracheverfahren, spätestens aber im Verfahren vor Steuerrekursgericht, nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist. Er hat den Nachweis dadurch zu erbringen, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten vollständig erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (vgl. RB 1999 Nr. 150). Nur unter diesen formellen Voraussetzungen

wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprachebehörde bzw. das Steuerrekursgericht zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. RB 1994 Nr. 45 E. a mit Hinweisen). Sowohl im Einspracheverfahren als auch im Verfahren vor Steuerrekursgericht haben es die Pflichtigen versäumt, die vom kantonalen Steueramt im Einklang mit dem Gesetz verlangten Unterlagen beizubringen. Sie haben sich mit der Erklärung begnügt, die entsprechenden Angaben seien jeweils in den Aufstellungen für die internationale Steuerauscheidung aufgeführt, die als Beilagen zu den Schweizerischen Steuererklärungen eingereicht worden seien. In einer Aufstellung vom Juli 2008 sind unter anderem Mieterträge laut Tschechischer Steuererklärung 2007 von CZK ... behauptet, aber nicht belegt worden. Aufgrund ihrer Säumnis haben die Pflichtigen den Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht, weshalb die Ermessensveranlagung im Grundsatz fortbesteht.

E. 4.3

Angesichts dieser Rechts- und Sachlage fragt es sich somit nur noch, ob die Ermessensveranlagung ihrer Höhe nach offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ausgefallen sei. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (vgl. RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65, 384 = ZR [1966] 65 Nr. 13). Die Pflichtigen behaupten, in der Tschechischen Steuererklärung 2007 seien Mieterträge von netto CZK ... aufgeführt. Diese sind allerdings nicht belegt, sodass insoweit deren tatsächliche Höhe ungewiss geblieben ist. Unter diesen Umständen kann es nicht als sachwidrig beanstandet werden, wenn das kantonale Steueramt diesen Betrag umrechnungsweise aufgrund eines Wechselkurses per Ende 2007 auf Fr. ... geschätzt hat; vielmehr ist es den Pflichtigen angesichts der insoweit beweislos gebliebenen Behauptung entgegengekommen. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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