

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00174 vom 3. Oktober 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-10-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00174

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00174 du 3 octobre 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00174 del 3 ottobre 2012

Regeste

Direkte Bundessteuer (12.7. - 31.12.2005, 2006 und 2007) 2. Rechtsgang | Steuerrechtlicher Wohnsitz / Doppelbesteuerungsabkommen mit Ägypten (DBA-ET) Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes eines ägyptischen Ehepaars. Voraussetzungen gemäss Art. 3 DBG (E. 2.1). Vorgehen nach der in Art. 4 DBA-ET vorgesehenen Kaskade (E. 2.2). Beweislastverteilung für steuerbegründende Tatsachen; Zusammenspiel mit der Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen (E. 2.3). Das Vorliegen eines schweizerischen steuerrechtlichen Wohnsitzes ist zu bejahen: Die Pflichtigen hatten in den streitbetroffenen Jahren im Kanton Zürich eine Wohnung gemietet und über eine Aufenthaltsbewilligung verfügt; der Pflichtige war im Verwaltungsrat einer schweizerischen Gesellschaft. Für einen Wohnsitz in Ägypten ergeben sich demgegenüber keine Anhaltspunkte (E. 3). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Rechtsgang, hat sich ergeben: I. A und B, ägyptische Staatsangehörige, reichten trotz Mahnung keine Steuererklärungen für die Steuerperioden 2005 (vom 12. Juli bis 31. Dezember), 2006 und 2007 ein. Sie wurden deshalb am 2. und 9. Oktober 2009 für die direkte Bundessteuer vom kantonalen Steueramt in Anwendung von Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...), Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) veranlagt. Die Einsprache der Eheleute, welche geltend machten, sie hätten in der Schweiz weder Einkommen noch Vermögen und seien daher aus dem Steuerregister zu streichen, wies das kantonale Steueramt am 11. November 2009 ab. II. A. Die Steuerrekurskommission II (ab 1. Januar 2011: Steuerrekursgericht) hiess die Beschwerde der Eheleute A und B am 18. Mai 2010 teilweise gut und wies die Sache zur Abklärung der subjektiven Steuerpflicht an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurück. Im zweiten Rechtsgang forderte das kantonale Steueramt die Eheleute zur Einreichung verschiedener Unterlagen auf, um deren steuerrechtlichen Wohnsitz ermitteln zu können. Diese reagierten trotz Mahnung nicht, worauf das Steueramt am 13. September 2010 die Veranlagungsverfügungen vom 2. und 9. Oktober 2009 bestätigte. B. Die hiergegen gerichtete Beschwerde, womit A und B auf der Streichung im Steuerregister beharrten, hiess die Einzelrichterin des Steuerrekursgerichts am 20. Januar 2011 gut. Sie stellte fest, dass die Eheleute vom 12. Juli 2005 bis 31. Dezember 2007 nicht der "unbeschränkte[n] Steuerpflicht im Kanton Zürich" (richtig: in der Schweiz) unterlägen. III. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde des kantonalen Steueramts am 24. August 2011 teilweise gut und wies die Sache zum Neuentcheid im Sinn der Erwägungen an das Steuerrekursgericht zurück (SB.2011.00016). Es erwog, dieses habe

ohne Abwägung und Würdigung der massgeblichen aktenkundigen Umstände lediglich erklärt, diese genügen für sich nicht, um Wohnsitz oder Aufenthalt der Eheleute in der Schweiz zu beurteilen. Die Vorinstanz habe die unterlassene Beweiswürdigung im zweiten Rechtsgang aufgrund der nicht zu ergänzenden Akten nachzuholen. Sollte sie die Steuerpflicht der Beschwerdegegnerschaft in der Schweiz bejahen, so hätte sie hierüber in der Form eines Vorentscheids über die schweizerische Steuerhoheit – und nicht im Rahmen eines Veranlagungsentscheids – zu befinden.

IV. Die Einzelrichterin des Steuerrekursgerichts wies in ihrem Neuentscheid vom 18. November 2011 die Beschwerde der Eheleute A und B ab und stellte im Sinn eines Vorentscheids fest, dass diese für die Steuerperioden 2005 (vom 12. Juli bis 31. Dezember), 2006 und 2007 der schweizerischen Steuerhoheit unterlägen.

V. Mit Beschwerde vom 27. Dezember 2011 liessen A und B dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der angefochtene Steuerhoheitsentscheid aufzuheben. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter 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 zweitinstanzlichen Beschwerde, 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). In diesem (eingeschränkten) Sinn ist der (insoweit missverständliche) Hinweis im früheren Urteil des Verwaltungsgerichts (E. 1.1) auf dessen freie Überprüfungsbefugnis und die Zulässigkeit von Noven bei Entscheiden über die Steuerhoheit zu verstehen.

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 = Pra 96 [2007] Nr. 5 = StR 2006, 207 = RDAF 2006 II, 164; BGE 125 I 458 E. 2b = Pra 89 [2000] Nr. 178 = ASA 70 [2001/02] 79 = StR 2000, 198; BGE 125 I 54 E. 2 = Pra 88 [1999] Nr. 18). 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 (so 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; 17.3.2003, 2P.182/2002, E. 2.2 = Pra 92 [2003] Nr. 172; 6.6.2002, 2A.408/2001, E. 3.2; BGE 123 I 289 E. 2a und b; 125 I 458 E. 2b; 125 I 54 E. 2). Hält sich eine Person abwechselungsweise an verschiedenen Orten auf, kommt es darauf an, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen (vgl. VGr, 26.3.1991, StE 1992 B 11.1 Nr. 11; 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

Das soeben Ausgeführte gilt auch im Hinblick auf eine mögliche Ansässigkeit der Beschwerdeführenden in L (Ägypten), das sie als ihren "Hauptwohnsitz" bezeichnet. Denn nach Art. 4 Abs. 1 des Abkommens vom 20. Mai 1987 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Arabischen Republik Ägypten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-ET; SR 0.672.932.15) 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-ET 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-ET).

E. 2.3

Es obliegt der Steuerbehörde, 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 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, C_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; 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). Die dem Steuerpflichtigen nach dem Gesetz obliegenden Mitwirkungspflichten können die Person, über welche die Steuerhoheit beansprucht wird, wesensgemäss nur treffen, wenn deren Steuerpflicht im Kanton (rechtskräftig) feststeht (RB 1992 Nr. 17; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 3 DBG N. 60). Unter diesen Umständen kann an die Verweigerung der Mitwirkung bei der Feststellung der Steuerhoheit auch keine Sanktion geknüpft werden. Ist jedoch der Hauptbeweis für die Steuerpflicht von der Steuerbehörde geleistet worden, so obliegt es immerhin der präsumtiv steuerpflichtigen Person im Rahmen des Gegenbeweises, 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 – und nicht als Geltung der gesetzlichen Mitwirkungspflichten für lediglich präsumtiv steuerpflichtige Personen – 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).

E. 3.1

Die Eheleute A und B haben in den streitbetroffenen Jahren im Kanton Zürich an der F-Strasse 01 in K eine Wohnung gemietet, die sie mit "bescheidenem" Hausrat möbliert haben. Sie sind im Telefonbuch mit einer Festnetz- und einer Mobiltelefonnummer verzeichnet. Des Weiteren haben sie über die Aufenthaltsbewilligung im Kanton Zürich verfügt. Der Ehemann ist sodann von Sommer 2002 bis Herbst 2005 als Verwaltungsratspräsident bzw. Liquidator der E AG tätig gewesen, wobei sein Wohnsitz im Handelsregister mit L (Ägypten) angegeben war. Die ursprünglich beschlossene Auflösung der Gesellschaft ist später widerrufen worden; in der Folge hat der Vertreter der Beschwerdeführenden, C, Einsitz in den Verwaltungsrat genommen. Die Gesellschaft hat

ihren statutarischen Sitz nach wie vor an der Adresse der Eheleute A und B, F-Strasse 01 in K im Kanton Zürich. Ferner hat der Ehemann an einer in den Akten festgehaltenen Besprechung mit einer Vertretung des kantonalen Steueramts am 25. September 2009 erklärt, "dass er seit 4 Jahren in der Schweiz sei", demnach seit dem Jahr 2005. In der ihrem Vertreter C am 26. September 2009 erteilten Vollmacht haben die Eheleute ihre Zürcher Adresse im Kanton Zürich angegeben. A und B haben L (Ägypten) als ihren "Hauptwohnsitz mit Liegenschaftenbesitz" bezeichnet und geltend gemacht, sie hätten "ausschliesslich aus eigenem Vermögen und Einkünften gelebt, die in D (...) sowie in arabischen Ländern und in J realisiert und besteuert" worden seien. Sie seien "in den letzten Jahren nur sporadisch und jeweils für kurze Zeit in der Schweiz" gewesen. In der Schweiz hätten sie kein Einkommen und Vermögen.

E. 3.2

Mithin steht fest, dass sich die Eheleute A und B in den streitbetroffenen Jahren an ihrer mit eigenem Hausrat versehenen Wohnstätte im Kanton Zürich gesetzmässig aufgrund der ihnen erteilten Aufenthaltsbewilligung aufgehalten haben, wenn auch die Aufenthaltsdauer umstritten ist. Demgegenüber finden sich in den Akten keine Adressen ihrer Wohnstätte in L (Ägypten) und ihres Liegenschaftenbesitzes in Ägypten. Zudem fehlen nähere Angaben zu Dauer und Zeitpunkt ihres jeweiligen Aufenthalts in Ägypten, in der Schweiz und in anderen Ländern, welche die Eheleute besucht haben wollen. Soweit die Beschwerdeführenden in der vorliegenden Beschwerde erstmals behaupten, sie besäßen an der "G-Strasse in L" ein "grösseres Einfamilienhaus und daneben ein Geschäftshaus, in welchem sie ständig zwischen 30 und 50 Angestellte beschäftigen", ist dieses neue tatsächliche Vorbringen wegen des Novenausschlusses (vgl. vorn E. 1.2 und 1.3) nicht zu berücksichtigen. Im Übrigen ist nicht belegt, ob diese Behauptung zutrifft, darüber hinaus bleibt nach wie vor im Dunkeln, wie oft und wann sich die Eheleute in diesem Einfamilienhaus aufhalten. Es fehlt zudem an einer Erklärung, welcher Tätigkeit die 30 bis 50 Angestellten im Dienst der Beschwerdeführenden im Geschäftshaus nachgehen. Die weitere Behauptung, die Eheleute übten (geschäftliche) "Haupttätigkeiten in D, H, I und J" aus, ist bezüglich H und I neu, wobei unbekannt ist, wie oft und wann sich die Beschwerdeführenden in diesen Ländern aufhalten. Folglich sind der angebliche häufige Auslandsaufenthalt und der nur sporadische und kurze Aufenthalt der Eheleute im Kanton Zürich nicht erstellt. Dementsprechend reichen die aktenkundigen Indizien für die Annahme des schweizerischen steuerrechtlichen Wohnsitzes gemäss Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG und damit der Ansässigkeit im Sinn von Art. 4 Abs. 1 DBA-ET ohne Weiteres aus. Denn selbst wenn die Eheleute von ihrem ausländischen Einkommen und Vermögen gelebt haben sollten und der Ehemann eine Geschäftstätigkeit im Ausland ausgeübt hätte, spräche das nicht gegen die Annahme des Wohnsitzes im Kanton Zürich. Nach den Akten gibt es keine gesicherten Anhaltspunkte dafür, dass die Eheleute in den fraglichen Jahren auch in L (Ägypten) ansässig gewesen sind. Somit kommt es auch nicht darauf an, ob ihnen dort eine ständige Wohnstätte zur Verfügung gestanden hat, wie diese geltend machen. Im Übrigen ist eine derartige Wohnstätte nicht nachgewiesen. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens 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 Verwaltungsverfahrensgesetzes 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.