

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00172 vom 9. Dezember 2010**

ZH Verwaltungsgericht, 2010-12-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2012.00172](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00172)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00172 du 9 décembre 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00172 del 9 dicembre 2010

## **Regeste**

Steuerhoheit (Direkte Bundessteuer 2005) | vgl. SB.2012.171

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2012.00172 Urteil der 2. Kammer vom 18. Dezember 2013 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Steuerhoheit (Direkte Bundessteuer 2005), hat sich ergeben: I. Mit Vorentscheid vom 9. Dezember 2010 beanspruchte das kantonale Steueramt gegenüber A und B die Steuerhoheit für die Staats- und Gemeindesteuern (Gemeinden D und E) sowie für die direkte Bundessteuer ab der Steuerperiode 2005. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 8. Juni 2011 ab. II. Das Steuerrekursgericht wies die Beschwerde der Pflichtigen mit Entscheid vom 23. Oktober 2012 ab. III. Mit Beschwerde vom 27. November 2012 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, die angefochtenen Entscheide seien ersatzlos aufzuheben und die Pflichtigen damit nicht der Steuerhoheit für die direkte Bundessteuer 2005 und die Staats- und Gemeindesteuer 2005 zu unterwerfen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich MWSt) zulasten des Beschwerdegegners, auch bezüglich der beiden vorinstanzlichen Verfahren. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Da die Beschwerdeführenden Wohnsitz im Ausland haben, wurde ihnen mit Verfügung vom 28. November 2012 ein Kostenvorschuss zur Deckung allfälliger Kosten dieses Verfahrens auferlegt. Die Kautions wurde fristgerecht bezahlt. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1994 [DBG]; vgl. RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind laut Art. 4 Abs. 1 lit. c DBG aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie an Grundstücken in der Schweiz Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich

gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben. Diesfalls beschränkt sich die Steuerpflicht nach Art. 6 DBG auf die Teile des Einkommens, für welche die erwähnte Steuerpflicht in der Schweiz besteht (Abs. 2). Dabei erfolgt die Steuerauscheidung gemäss Art. 6 Abs. 3 DBG im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

## **E. 2.2**

Die Pflichtige ist unbestrittenermassen (zivilrechtliche) Eigentümerin mehrerer Ein- und Mehrfamilienhäuser in D, E und F. Sie ist somit im Kanton Zürich gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. c DBG subjektiv steuerpflichtig. Da sich ihr Hauptsteuerdomizil in der streitbetroffenen Steuerperiode 2005 im Ausland befand, begründet ihr Grundeigentum im Kanton Zürich im internationalen Verhältnis hier ein (Neben-) Steuerdomizil. Selbst wenn die Grundstücke der Pflichtigen mit Nutzniessungen im Sinn von Art. 745 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB) belastet sein sollten, ändert dies an ihrer subjektiven Steuerpflicht infolge Grundeigentums nichts, weshalb die Frage, ob die Nutzniessungsverträge im vorliegenden Fall simuliert sind oder nicht, offengelassen werden kann. Denn, ob eine natürliche Person an einem in der Schweiz gelegenen Grundstück Eigentum besitzt, bestimmt das Zivilrecht (Art. 641 ff. ZGB; Maja Bauer-Balmelli/Lucia Omlin, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 4 DBG, N. 7 ff.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 4 N. 33 ff.; vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 4 N. 28 ff.). Entscheidend ist hauptsächlich der Eintrag im Grundbuch (Art. 656 Abs. 1 ZGB). Der Gesetzestext und die Materialien lassen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise des Eigentums, wie sie die Pflichtigen verfechten, nicht zu. Folglich verliert ein Eigentümer durch die Einräumung einer Nutzniessung i.S.v. Art. 745 ff. ZGB auch aus steuerrechtlicher Sicht seine Stellung als Eigentümer nicht; die allfällige Belastung mit einer Nutzniessung zieht aber sehr wohl – allerdings andere – steuerliche Folgen nach sich. Darin, dass sich die Vorinstanz nicht ausdrücklich mit der von den Pflichtigen in ihrer Stellungnahme vom 16. April 2012 neu aufgestellten These, dass ein nutzniessungsbelasteter Eigentümer aus steuerrechtlicher Sicht nicht mehr als "Eigentümer" betrachtet werden könne, auseinandergesetzt hat, ist keine Verletzung des rechtlichen Gehörs nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) zu erblicken. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör lässt sich nämlich nicht ableiten, dass sich ein Entscheid mit jedem einzelnen Parteistandpunkt – insbesondere wenn er erst im Verlauf eines Verfahrens in einer Stellungnahme neu eingebracht und nicht unmittelbar durch die der Stellungnahme zugrundeliegende Fragestellung veranlasst wurde – einlässlich auseinandersetzen und alle Vorbringen ausdrücklich widerlegen muss (BGE 133 III 439 E. 3.3). Der Entscheid des Steuerrekursgerichts genügt den aus der Begründungspflicht fliessenden Minimalanforderungen, zumal sich das Steuerrekursgericht zu seinen Überlegungen und Gründen, auf welche es seinen ablehnenden Entscheid stützt, ausführlich geäußert hat. Dass die Begründung ausreichend war, zeigt sich unter anderem darin, dass es den Pflichtigen möglich war, den Entscheid sachgerecht anzufechten.

## **E. 3.1**

Von der Frage nach der subjektiven Steuerpflicht bzw. nach dem Steuerdomizil in der Schweiz zu unterscheiden ist die Frage nach dem Umfang der Steuerpflicht bzw. der am

(Neben-) Steuerdomizil steuerbaren Teile des Einkommens und Vermögens. Die Antwort darauf ergibt sich einerseits aus der bundesrechtlichen Ordnung der objektiven Steuerpflicht und andererseits aus den internationalen Zuteilungsregeln.

### **E. 3.2**

Das Bundesgericht hat für interkantonale Verhältnisse mit Blick auf doppelbesteuerungsrechtlich erhebliche Sachverhalte in gesetzvertretender Rechtsprechung aus Art. 127 Abs. 3 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 bzw. Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 einen "Anspruch des Bürgers auf Vorausbeurteilung der Steuerhoheitsfrage" abgeleitet (BGE 62 I 75; vgl. ferner BGE 125 I 54 E. 1a) und hierfür gleichsam eine gesetzliche Grundlage geschaffen, dies ausdrücklich "ohne Rücksicht darauf, ob das kantonale Recht ein solches Vorverfahren kenne oder nicht". Es hat diesen Anspruch auf einen Vorentscheid damit begründet, dass, wer der Steuerhoheit eines Kantons gemäss dem Doppelbesteuerungsrecht nicht unterliege, in diesem Kanton weder mit einer Steuer belegt noch auch nur in ein Steuerveranlagungsverfahren einbezogen werden dürfe. Der zur Veranlagung herangezogenen Person müsse daher ein Anspruch auf einen Vorentscheid darüber zustehen, ob sie einer bestimmten Steuerhoheit überhaupt unterliege. Ein solcher Entscheid muss und darf – der gesetzlichen Grundlage entsprechend – demzufolge nur dann gefällt werden, wenn die kantonale Steuerhoheit als solche, das heisst der Bestand der subjektiven Steuerpflicht, in Frage steht. Für andere Vorentscheide bietet auch das Bundesrecht keine gesetzliche Grundlage. Im Vorverfahren darf mithin nur darüber befunden werden, ob ein Betroffener im Kanton überhaupt – kraft Wohnsitzes, Liegenschaftenbesitzes oder Betriebsstätte – subjektiv steuerpflichtig ist und damit letzten Endes, ob er über die einem Steuerpflichtigen zustehenden Rechte verfüge und die einem solchen auferlegten Verfahrenspflichten zu erfüllen habe (RB 1993 Nr. 26; RB 1985 Nr. 59). Ist diese Frage bejaht und bleibt lediglich streitig, ob eine der Steuerhoheit des Kantons unterworfenen Person beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sei oder ob sich im konkreten Fall kein steuerbares Einkommen oder Vermögen im Kanton ergebe, so betrifft dies nicht den Bestand, sondern den Umfang der subjektiven Steuerpflicht. Wie auch immer diese Frage beantwortet wird, ändert nichts daran, dass der Steuerpflichtige der Steuerhoheit des Kantons unterliegt und er sich in das Einschätzungsverfahren einlassen muss, mit allen verfahrensrechtlichen Folgen – Rechten und Pflichten –, welche die Stellung als steuerpflichtige Person nach sich zieht. Ein Vorentscheid betreffend den Umfang der Steuerpflicht ist somit weder bundesrechtlich noch kantonalrechtlich geboten. Die steuerpflichtige Person kann einen solchen von der Steuerbehörde nicht verlangen; diese darf ein entsprechendes Verfahren aber auch nicht von sich aus einleiten, da der steuerpflichtigen Person hierdurch Mitwirkungspflichten hinsichtlich eines ohne gesetzliche Grundlage angehobenen Verfahrens auferlegt würden (RB 1997 Nr. 41 = StE 1997 B 11.3 Nr. 10).

### **E. 3.3**

Dasselbe gilt sinngemäss auch in internationalen Verhältnissen. Somit bildet lediglich die Frage, ob eine (unbeschränkte oder beschränkte) Steuerpflicht in der Schweiz gestützt auf einen entsprechenden Anknüpfungspunkt (z. B. Wohnsitz, Grundeigentum) gegeben ist Gegenstand des vorliegenden Steuerhoheitsverfahrens. Nicht in diesem Steuerhoheitsverfahren zu prüfen ist daher die Frage, ob die Besteuerung des Nutzniessungsvermögens und der Einkünfte daraus bei der Pflichtigen als Eigentümerin

oder bei den Nutzniessungsbegünstigten oder bei beiden zu erfolgen habe. Denn damit würde ein Vorentscheid über die objektive Steuerpflicht getroffen, nämlich ein Feststellungsentscheid, bei welchem Steuersubjekt und in welchem Umfang Grundstückeinkommen und -vermögen im Fall von nutzniessungsbelastetem Grundeigentum zu besteuern sei. Ein derartiger Vorentscheid ist mangels gesetzlicher Grundlage nicht zulässig. In diesem zweistufigen Vorgehen als Folge der Unterscheidung zwischen subjektiver Steuerpflicht bzw. Steuerhoheitsverfahren und Steuerobjekt ist – entgegen der Auffassung der Pflichtigen – auch kein "verfassungsrechtlich verpönte Methodendualismus" zu erblicken. Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 4**

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 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.