

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00142 vom 1. April 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-04-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00142

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00142 du 1 avril 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00142 del 1 aprile 2015

Regeste

Steuerhoheit (01.01.-02.12.2007) | Steuerhoheit des Kantons Zürich Keine Verletzung des Steuergeheimnisses durch den Aktenbeizug der C AG, da dem Beschwerdeführer als Willensvollstrecker im Rahmen des rechtlichen Gehörs somit ohnehin Einsicht in die Akten der C AG zu gewährt sein wird (E. 2). Es liegt kein schriftlicher Einschätzungsentscheid vor. Der Schlussrechnung kann vorliegend nicht die Wirkung eines Einschätzungsentscheids zugesprochen werden und der Beschwerdeführer durfte nicht in guten Treuen von der Entlassung der Pflichtigen aus der Steuerpflicht im Kanton Zürich ausgehen. Durch den Versand der Schlussrechnung wurde somit noch nicht rechtskräftig über Steuerpflicht im Kanton Zürich entschieden (E. 3). Es ist ein tatsächliches Aufhalten und Verweilen, ein physischer Aufenthalt an einem bestimmten Ort notwendig, um einen steuerrechtlichen Wohnsitz zu begründen. Nachdem nicht davon auszugehen ist, dass die Pflichtige den Umzug bereits vollzogen hatte und sich unbestritten seit Mietbeginn nie physisch in der neuen Wohnung aufgehalten hat, unterliegt sie nach wie vor der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich (E. 4). Die Verwirkungseinrede, wonach ein Kanton sein Recht auf Besteuerung verwirkt, wenn er mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet, kann nur vom steuererhebenden Kanton auf Bundesgerichtsebene erhoben werden. Mangels Legitimation des Beschwerdeführers ist auf diese Rüge daher nicht einzutreten (E. 5). Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 3

N. 4) . Der Einschätzungsentscheid ist sodann schriftlich zu eröffnen und hat eine Rechtsmittelbelehrung zu enthalten (§ 126 Abs. 1 und 2 StG). Sobald der Einschätzungsentscheid rechtskräftig ist, wird durch das zuständige Gemeindesteueramt der Steuerbetrag rechnerisch bestimmt und damit die Veranlagung abgeschlossen . Gegen die Schlussrechnung können nur noch Mängel bei der Berechnung geltend gemacht werden. Das Versenden einer Steuerrechnung ist demgegenüber ein blosser Bezugsakt; eine unrichtig versandte Rechnung (z. B. Bezeichnung der Rechnung als Schlussrechnung, obwohl noch keine Einschätzung vorliegt) vermag für die Einschätzung keine Rechtswirkung zu entfalten (vgl. VGr, 19. Dezember 1995, SB.95.00037 = ZStP 1996, 297; Richner et. al. , § 3 N. 94, § 139 N. 3, 26 sowie § 173 N. 2). Einzig der Entscheid betreffend eine Einschätzung entsprechend der Steuererklärung oder betreffend eine vom Steuerpflichtigen im Laufe des Einschätzungs- oder Einspracheverfahrens unterschrieben anerkannte Einschätzung wird dem Steuerpflichtigen durch blosse Zustellung der Schlussrechnung angezeigt (§ 126 Abs. 4 StG). Die Schlussrechnung, welche auf einer

rechtskräftigen Einschätzung beruht, wird als "definitive Schlussrechnung" bezeichnet (Richner et. al. , § 173 N. 27).

E. 3.1

Der Versand der Schlussrechnung fällt grundsätzlich in die zweite Phase der Veranlagung. In der ersten Phase wird durch das kantonale Steueramt die eigentliche Einschätzung vorgenommen, nämlich die Festsetzung der Berechnungsgrundlagen (Steuerfaktoren) und des Steuertarifs bei natürlichen Personen (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, VB zu § 132 N. 4). Auch der Entscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit erfolgt im Einschätzungsverfahren (Richner et. al. , §

E. 3.2

Das Steueramt der Stadt E hat der Pflichtigen am 21. Januar 2008 eine als " definitiv " bezeichnete Rechnung betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2007 versandt mit dem Vermerk " Steuer ab rechnung " gemäss (de m damals in Kraft sich befindenden) Art. 68 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG), " Periode 1. Januar 2007 bis 1. Januar 2007 " , mit dem Betrag von Fr. 0.-. E ntgegen der Meinung des Beschwerdeführers kann aus dieser Rechnung indessen nicht darauf geschlossen werden, dass eine Einschätzung der Pflichtigen tatsächlich stattgefunden hat. Es ist zunächst unbestritten, dass kein schriftlicher Einschätzungsentscheid im Sinn von § 126 Abs. 1 StG ergangen ist. D ie vom Steueramt der Stadt E versandte R echnung k ann auch nicht als Anzeige der Einschätzung im Sinn von § 126 Abs.

E. 3.3

Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, er habe in guten Treuen davon ausgehen dürfen, dass das Steueramt der Stadt E bzw. diejenige Person welche die Einschätzung vorgenommen habe, die Pflichtige in voller Kenntnis der Sachlage gemäss (de m damals in Kraft sich befindenden) Art. 68 StHG aus der Steuerpflicht von der Stadt E und dem Kanton Zürich entlassen habe. Er rügt damit sinngemäss eine Verletzung von Art.

E. 3.4

Da mit fehlt es an einem rechtskräftigen Einschätzungsentscheid für die streitbetroffene Steuerperi o d e und der Beschwerdeführer kann auch nicht in guten Treuen von der Entlassung aus der Steuerpflicht im Kanton Zürich ausgehen. 4. Sodann ist zu prüfen, ob die Pflichtige im Hinblick auf die Staats- und Gemeindesteuern 20 07 der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich untersteht.

E. 4

StG gewürdigt werden , da für die Steuerperiode 2007 weder eine Steuererklärung eingereicht wurde noch eine unterschritlich anerkannte Einschätzung vorliegt. Hinzu kommt, dass die Rechnung auch formelle Fehler aufweist (unsinnige Bezeichnung der Steuerperiode vom 1. Januar 2007 bis 1. Januar 2007). Nachdem selbst da s Vers enden einer (unrichtigen) Steuerrechnung und gar deren Bezeichnung a ls Schlussrechnung, obwohl noch keine Einschätzung vorliegt , für die Einschätzung keine Rechtswirkung en entfaltet (vgl. E. 3.1 vorstehend), ist auch die vorliegend ausdrücklich als Steuerabrechnung bezeichnete Rechnung für das Einschätzungsverfahren unbeachtlich.

E. 4.1

Gemäss Art. 3 Abs. 1 StHG sowie § 3 Abs. 1 StG sind natürliche Personen im Kanton Zürich aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in diesem Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Abs. 2). Die Steuerpflicht endet mit dem Tod oder dem Wegzug des Steuerpflichtigen aus dem Kanton (§ 10 Abs. 2 StG). Dabei erfordert ein steuerrechtlich zu beachtender Wohnsitzwechsel, dass der Steuerpflichtige ernstlich beabsichtigt, dauernd an dem von ihm gewählten Ort zu bleiben und die Bestätigung dieses Willens durch tatsächlichen Aufenthalt (Richner et. al., § 3 N. 13). Entscheidend ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist (BGE 138 II 300 E. 3.3). Bei Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für die ganze laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode wohnt (Art. 68 StHG, in der ab 1. Januar 2001 gültigen Fassung).

E. 4.2

Die Pflichtige verfügte über eine Wohnung in E, unmittelbar über dem Ladengeschäft der C AG, für welche sie als Geschäftsführerin tätig gewesen ist. Im November 2007 veräusserte die Pflichtige alle Aktien der C AG und wollte alsdann mit einer ehemaligen Angestellten zusammenziehen, um gemeinsam den Lebensabend zu verbringen. Die Pflichtige beauftragte am 15. November 2007 einen Makler, welcher eine passende Wohnung im Kanton F fand. Am 27. November 2007 unterzeichnete der Beschwerdeführer im Namen der Pflichtigen den Mietvertrag für die Wohnung im Kanton F; als Mietbeginn wurde der 1. Dezember 2007 vereinbart. Der Beschwerdeführer bringt vor, die ehemalige Angestellte der Pflichtigen habe die Wohnung auf den Mietbeginn bezogen und bereits Möbel (das Bett und andere persönliche Gegenstände und Möbel) der Pflichtigen gezügelt, was eine unverzügliche Nutzung der Wohnung durch die Pflichtige ermöglichen sollte. Es erscheint indessen aus mehreren Gründen unwahrscheinlich, dass die Pflichtige bereits am 1. Dezember 2007 tatsächlich umgezogen ist: So ist nicht nachvollziehbar und wird vom Beschwerdeführer auch mit keinem Wort erläutert, weshalb die Pflichtige es mit dem Umzug dermassen eilig gehabt haben sollte. Die Pflichtige verfügte per 1. Dezember 2007 nach wie vor über ihre Wohnung an der D-Strasse in E, wurde doch das entsprechende Mietverhältnis durch den Beschwerdeführer erst am 4. Februar 2008 mit Wirkung per 30. September 2008 aufgelöst. Sodann hat die Vermieterschaft den Mietvertrag für die Wohnung im Kanton F erst am 1. Dezember 2007 unterzeichnet, der Vertrag kam somit erst auf jenen Zeitpunkt überhaupt zustande. Die Pflichtige befand sich zudem seit dem 30. November 2007 im Spital. Es erscheint bei dieser Sachlage wenig nachvollziehbar, dass die Pflichtige mit dem Umzug nicht mindestens bis zu ihrer Entlassung aus dem Spital gewartet hat. Ebenso wenig nachvollziehbar ist, dass sie nicht ihren gesamten Hausrat auf einmal, sondern nur einige wenige Möbel gezügelt haben soll. Letztlich spricht gegen einen Umzug per 1. Dezember 2007, dass die Pflichtige mindestens "zeitweise" auf die Benützung eines Rollstuhls angewiesen war und zwar bereits eine Offerte für den Einbau eines Treppenlifts in die Liegenschaft im Kanton F eingeholt hatte, der Einbau indes noch nicht stattgefunden hatte. Vorliegend ist jedoch vor allem ausschlaggebend, dass die Pflichtige bis zu ihrem Tod am 2. Dezember 2007 nicht ein einziges Mal in dieser Wohnung übernachtet hat. Der steuerlich zu beachtende Wohnsitzwechsel setzt als objektives Tatbestandsmerkmal wie dargelegt ein tatsächliches Aufhalten und Verweilen

am neuen Wohnort voraus; der blosser Wille zur Wohnsitznahme an einem anderen Ort genügt nicht. Nachdem zunächst nicht davon auszugehen ist, dass die Pflichtige den Umzug in den Kanton F bereits vollzogen hatte und sie sich weiter unbestritten ermassen seit Mietbeginn nie physisch in der neuen Wohnung aufgehalten hat, hat die Pflichtige ihren Wohnsitz im Kanton F jedenfalls (noch) nicht begründet. Damit erübrigt sich die Prüfung, ob die Pflichtige die Absicht des dauernden Verbleibens (subjektives Tatbestandsmerkmal) im Kanton F hatte. Auf die diesbezüglichen Ausführungen des Beschwerdeführers ist daher nicht weiter einzugehen. Vielmehr ist nach dem Gesagten nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Steuerhoheit des Kantons Zürich bejaht hat. 5. Schliesslich macht der Beschwerdeführer sinngemäss geltend, der Kanton Zürich habe seinen Besteuerungsanspruch für die Steuerperiode 2007 verwirkt, da er diesen erst über sechs Jahre nach dem Versand der Rechnung geltend gemacht habe. 5.1 Ein Kanton, der die für die Steuerpflicht massgeblichen Tatsachen kennt oder kennen kann, verwirkt sein Recht auf Besteuerung, wenn er mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet (vgl. BGE 132 I 29). Der Beschwerdeführer verkennt indessen, dass die Einrede der doppelbesteuerungsrechtlichen Verwirkung ein Institut zugunsten der steuererhebenden Kantone und nicht der Steuerpflichtigen ist. Sinn und Zweck dieser Einrede liegt darin, den betroffenen Zweitkanton – hier Kanton F – davor zu bewahren, schon bezogene Steuern auf Grund eines an sich vorrangigen, aber erst ungebührlich spät erhobenen Steueranspruches zurückerstatten zu müssen. Deshalb kann die doppelbesteuerungsrechtliche Verwirkung seinrede auch nur durch den anderen Kanton und nicht durch den Steuerpflichtigen selbst geltend gemacht werden (vgl. BGE 139 I 64; BGr. 22. Dezember 2009, 2C_259/2009). Auf diese Rüge des Beschwerdeführers ist daher nicht einzutreten. 5.2 Ergänzend ist hierzu doch Folgendes auszuführen: Der Kanton F könnte die Verwirkungseinrede im allfälligen auf dieses Verfahren folgenden bundesgerichtlichen Verfahren wohl grundsätzlich erheben. Das Besteuerungsrecht des Kantons Zürich erscheint indessen nach der bundesgerichtlichen Praxis noch nicht verwirkt: Die doppelbesteuerungsrechtliche Verwirkungseinrede eines Kantons gegenüber einem anderen Kanton ist nicht zu hören, falls der andere Kanton innerhalb zweier Jahre nach Ende der Steuerperiode ("n+2") tätig wird. Als solcher Schritt genügt die schriftliche Mitteilung, in welcher der steuerpflichtigen Person die Veranlagung in Aussicht gestellt wird (BGE 139 I 64, auch zum Folgenden). Typischerweise geschieht dies durch Zustellung der Steuererklärung. Dem Schreiben vom 21. Juli 2008 des Steueramts der Stadt E an den Beschwerdeführer, ist zu entnehmen, dass die Pflichtige in Absprache mit der Einwohnergemeinde G im Kanton F bis zu ihrem Tod in E besteuert werde. Dieses Schreiben, begleitet von der Steuererklärung 2007 und der Aufforderung, diese Steuererklärung einzureichen, genügt als schriftliche Mitteilung im Sinn der genannten Rechtsprechung und erfolgte zeitgerecht. 6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu Recht bejaht hat. Die Pflichtige ist für die Steuerperiode 2007 im Kanton Zürich zu besteuern. Demgemäss ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. 7. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Eine Parteientschädigung steht ihm als unterliegende Partei nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

E. 9

der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV). Nach dem in Art. 9 BV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, welche eine

Behörde dem Bürger erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten (BGE 137 II 182). Der rechtskundige Beschwerdeführer durfte vorliegend jedoch bereits deshalb nicht in guten Treuen von einer abschliessenden Entlassung aus der Steuerpflicht von der Stadt F und dem Kanton Zürich ausgehen, weil sich die Rechnung vom 21. Januar 2008 nicht zur Steuerhoheit äussert, sichtbar eine nicht existierende Steuerperiode betraf und damit jedenfalls keine vorbehaltlose Auskunft der Behörden zur Frage der Entlassung aus der Steuerpflicht dargestellt hat. Eine Verletzung von Art. 9 BV ist daher zu verneinen.

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