

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00139 vom 17. April 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-04-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2018.00139](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00139)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00139 du 17 avril 2019

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00139 del 17 aprile 2019

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2011 | [Nebensteuerdomizil; Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung; Substanziierungspflicht] Im Beschwerdeverfahren gilt eine formelle wie auch eine materielle Begründungspflicht (E. 1.2) sowie das Novenverbot (E. 1.3). Art. 39 Abs. 2 StHG ist Ausdruck einer bereichsspezifischen bundesstaatlichen Treuepflicht unter den Kantonen. Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist auch eine enge Zusammenarbeit und Kommunikation zwischen den beteiligten Steuerbehörden sowie dass der Steuerpflichtige nur noch eine Steuererklärung abgeben muss (E. 2.2). Veranlagt der Kanton des Nebensteuerdomizils, bevor das Hauptsteuerdomizil seine Veranlagungsverfügung erlassen hat, kann er dies zwar nur provisorisch tun. Unter Vorbehalt der bundesrechtlichen Regeln zur interkantonalen Steuerauscheidung ermittelt jedoch jeder Kanton die für die kantonalen Steuern massgebenden Faktoren anhand seiner eigenen Steuerordnung (E. 2.3). Dem Pflichtigen musste bewusst sein, dass er mit dem kantonalen Steueramt Zürich zumindest hätte Rücksprache nehmen müssen, um den Umfang seiner Mitwirkungspflichten zu klären (E. 2.4). Die Einschätzung des Kantons Zürich ist noch nicht rechtskräftig, weshalb sie als "provisorisch" im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung begriffen werden kann (E. 2.5). Der Pflichtige beanstandet diverse Auflagen und Mahnungen, mit welchen das kantonale Steueramt Unterlagen einverlangt hatte (E. 3.1). Das Steuerrekursgericht hat die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten überwiegend verneint (E. 3.2). Der Pflichtige legt nicht dar, inwiefern das Steuerrekursgericht die Steuerfaktoren bundesrechtsverletzend festgelegt hat bzw. inwiefern einer der doppelbesteuerungsrechtlichen Grundsätze verletzt worden ist. Die Frage, ob die behaupteten Kosten hinreichend belegt sind, muss daher offenbleiben (E. 3.3). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2018.00139 Urteil des Einzelrichters vom 17. April 2019 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Nicole Aellen. In Sachen RA A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011, hat sich ergeben: I. A. A, nachfolgend der Pflichtige, war im Steuerjahr 2011 Eigentümer einer Liegenschaft in der Stadt Zürich und daher im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig. In seiner Steuererklärung 2011 deklarierte er bezüglich der Liegenschaft ein steuerbares Einkommen von Fr. .... Dabei machte er unter anderem Abzüge für Unterhalts- und Verwaltungskosten in der Höhe von Fr. ... sowie Transport- und Büromaterialkosten in der Höhe von Fr. ... geltend. Mit Auflagen vom 7. Oktober 2013, 14. Juli 2014 und 12. Juni

2015 forderte das kantonale Steueramt vom Pflichtigen verschiedene Unterlagen und Auskünfte ein und mahnte den Pflichtigen am 4. September 2015 für die zuletzt ergangene Auflage. Mit Einschätzungsentscheid vom 12. Oktober 2015 schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) ein. Dabei korrigierte es unter anderem die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten, indem es nur Kosten von Fr. ... zum Abzug zuließ. Teilweise nahm es eine gewöhnliche Schätzung vor. B. Am 18. November 2015 erhob der Pflichtige Einsprache. Nachdem der Steuerkommissär mit Auflage vom 31. Mai 2016 und Mahnung vom 11. August 2016 nochmals verschiedene Unterlagen vom Pflichtigen eingefordert hatte, wurde das Rechtsmittel mit Einspracheentscheid vom 22. September 2016 abgewiesen. Dabei wandelte der Steuerkommissär die Schätzung der zugelassenen Fahrkosten von Fr. ... (statt Fr. ...) in eine partielle Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen um. II. Mit Eingabe vom 24. Oktober 2016 erhob der Pflichtige gegen den Einspracheentscheid vom 22. September 2016 Rekurs. Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich verneinte die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten, im Einspracheentscheid noch gewährten Liegenschaftsunterhaltskosten überwiegend und rechnete sie zu Ungunsten des Pflichtigen auf. Den Rekurs wies es in der Folge mit Entscheid vom 13. November 2018 ab. III. Gegen den Rekursentscheid vom 13. November 2018 des Steuerrekursgerichts erhob der Pflichtige am 19. Dezember 2018 sinngemäss Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Er beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei die rechtskräftige definitive Steuereinschätzung bzw. Steuerausscheidung 2011 vom 30. Mai 2017 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011 (inklusive direkte Bundessteuer) der Steuerverwaltung des Kantons C für das kantonale Steueramt Zürich für beachtlich zu erklären. Eventuell sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Streitsache zur neuen Entscheidung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Dem Pflichtigen sei eine Parteientschädigung zuzusprechen und die Verfahrenskosten seien auf die Staatskasse zu nehmen. In prozessualer Hinsicht beantragt der Pflichtige, es sei ihm bis zum 31. Januar 2019 zur Nachbesserung der Beschwerde eine Nachfrist zu gewähren. Mit Präsidialverfügung vom 21. Dezember 2018 erwog der Abteilungspräsident, dass die Beschwerdefrist als gesetzliche Frist nicht erstreckbar sei und die Beschwerdeschrift prima facie hinreichend begründet erscheine. Gestützt darauf wies er das Gesuch um Ansetzung einer Nachfrist zwecks Verbesserung der Beschwerdeschrift ab. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 12. Januar 2019, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten des Pflichtigen abzuweisen. Zur Begründung verwies es vollumfänglich auf den Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 13. November 2018. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können grundsätzlich alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). 1.2 Die Beschwerde in Steuersachen an das Verwaltungsgericht muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Im Rahmen der Begründung ist zu unterscheiden zwischen der Begründungspflicht, die formellen Gehalt hat und daher eine Prozess- bzw. Sachurteilsvoraussetzung darstellt (vgl. § 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 147 Abs. 4 StG), und der Rüge- bzw. Substanziierungspflicht, die materiellen Gehalt hat. In diesem zweiten

Sinn ist in der Begründung darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Die beschwerdeführende Partei hat sich substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen. Das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte ist nicht gehalten, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den angefochtenen Entscheid von Amtes wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen (vgl. VGr, 27. Januar 2016, VB.2015.00662, E. 1.1, bestätigt mit BGr, 21. März 2016, 2C\_221/2016, E. 2.2; VGr, 17. Dezember 2014, SR.2014.00010/11, E. 2.1). Das muss es erst recht nicht, wenn Beschwerdeführende anwaltlich vertreten sind: Die Anforderungen an die Rüge- bzw. Substanziierungspflicht müssen einem im Anwaltsregister eingetragenen Rechtsanwalt bekannt sein. 1.3 Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Neue Beweise dürfen insoweit vorgelegt werden, als sie den bereits behaupteten Sachverhalt untermauern. Vom Novenverbot ausgenommen sind zudem echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG; Art. 147 bzw. Art. 151 DBG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (BGE 131 II 548). Ob Noven auch noch nach Ablauf der Beschwerdefrist vorgebracht werden können, hat das Bundesgericht jüngst offengelassen (vgl. BGr, 18. September 2018, 2C\_799/2017 und 2C\_800/2017, E. 4.2.1.2). Eine neue rechtliche Argumentation ist so oder anders jederzeit zulässig (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4; BGr, 18. September 2018, 2C\_799/2017 und 2C\_800/2017, E. 4.2.1.2). Der Pflichtige beruft sich im vorliegenden Verfahren auf die rechtskräftige Steuereinschätzung bzw. Steuerauscheidung pro 2011 des Kantons C. Diese datiert nach Angaben des Pflichtigen vom 30. Mai 2017, erging also, nachdem der Pflichtige beim Steuerrekursgericht am 24. Oktober 2016 Rekurs erhoben, jedoch noch bevor das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 18. November 2018 über diesen entschieden hatte. Weder aus dem angefochtenen Entscheid noch aus den vorinstanzlichen Verfahrensakten geht hervor, dass der Pflichtige die fragliche Steuereinschätzung bzw. Steuerauscheidung 2011 im Laufe des vorinstanzlichen Verfahrens zu den Akten gereicht hätte. Auch im vorliegenden Verfahren hat er dies nicht getan. Damit kann sie vorliegend schon aus formellen Gründen nicht berücksichtigt werden. 1.4 Der Pflichtige rügt sinngemäss eine Verletzung der Begründungspflicht (Art. 29 Abs. 2 BV). Er bringt vor, das kantonale Steueramt habe die Grundsätze missachtet, an welche sich Behörden zu halten hätten (vgl. Beschwerde, Rz. 11 S. 7). Aus dem angefochtenen Entscheid geht nicht hervor und der Pflichtige macht auch nicht geltend, bereits im vorinstanzlichen Verfahren gerügt zu haben, dass das kantonale Steueramt die angerufene Verfahrensgarantie verletzt hätte. Die fragliche Rüge verletzt folglich den Grundsatz von Treu und Glauben, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.6, mit Hinweisen).

### **E. 2.1**

Der Pflichtige rügt im Wesentlichen eine Verletzung von Art. 39 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; in der Fassung vom 1. Januar 2011 [nachfolgend StHG 2011]). Sinngemäss leitet er aus dieser Bestimmung ab, dass die rechtskräftige Veranlagung des Kantons C pro 2011 vom 30. Mai 2017 für das kantonale Steueramt

Zürich verbindlich sei.

### **E. 2.2**

Gemäss Art. 39 Abs. 2 StHG 2011 erteilen die Steuerbehörden einander kostenlos die benötigten Auskünfte und gewähren einander Einsicht in die amtlichen Akten. Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des andern Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung. Die Bestimmung ist Ausdruck einer bereichsspezifischen bundesstaatlichen Treuepflicht unter den Kantonen (Art. 44 Abs. 2 BV; BGr, 11. Februar 2019, 2C\_263/2018, E. 3.2.4). Sinn und Zweck der Norm ist mithin (auch) eine enge Zusammenarbeit und Kommunikation zwischen den beteiligten Steuerbehörden (vgl. BGr, 11. Februar 2019, 2C\_263/2018, E. 6.2). Nach dem gesetzgeberischen Willen bezweckt die Regelung ferner, dass "der Steuerpflichtige nunmehr selbst in Steuerauscheidungsfällen (d.h. in Fällen der betragsmässigen Aufteilung des gesamten Einkommens und Vermögens auf verschiedene Steuerdomizile) nur noch eine Steuererklärung abgeben muss" (Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff., S. 130; Hervorhebung im Original). Art. 2 Abs. 2 der Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (StHG V) präzisiert hierzu, dass eine Person, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, ihre Steuererklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllen kann. Dadurch wird das kantonale Recht im Hinblick auf die Anforderungen an die Erfüllung der Steuererklärungspflicht bei Bestehen mehrerer Steuerdomizile eingeschränkt (zum Ganzen: BGr, 11. Februar 2019, 2C\_263/2018, E. 3.2, mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

Entgegen der Auffassung des Pflichtigen bedeutet dies nicht, dass das kantonale Steueramt die Veranlagung der kantonalen Steuerverwaltung C abwarten musste. Veranlagt der Kanton des Nebensteuerdomizils, noch ehe das Hauptsteuerdomizil seine Veranlagungsverfügung erlassen hat, kann er dies zwar praxisgemäss lediglich auf provisorischer Basis tun (BGE 139 I 64 E. 3.6). Unter Vorbehalt der auf Art. 127 Abs. 3 BV beruhenden bundesrechtlichen Regeln zur interkantonalen Steuerauscheidung ermittelt jedoch jeder Kanton die für die kantonalen Steuern massgebenden Faktoren anhand seiner eigenen Steuerordnung, was sich ohne Weiteres aus seiner Steuerhoheit ergibt. Eine Regel, die besagen würde, dass die Summe der in beiden Kantonen zu versteuernden Teileinkommen nicht höher sein dürfe als das höhere der von den beteiligten Kantonen zugrunde gelegten Gesamteinkommen, lässt sich aus den Prinzipien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht ableiten. Auch beim höchsten der in den einzelnen Kantonen ermittelten Gesamteinkommen handelt es sich nicht um das reelle Gesamteinkommen, vielmehr ist es um verschiedene nach dem entsprechenden kantonalen Recht vorgesehene und berechnete Abzüge gekürzt. Aufgrund der Befugnis, die Faktoren sowohl für das im jeweiligen Kanton zu versteuernde wie auch für das satzbestimmende Einkommen aufgrund der kantonalen Steuerrechte festzulegen, können sich ohne Weiteres Unterschiede ergeben, ohne dass der Steuerpflichtige für das gleiche Steuerobjekt von mehreren Kantonen zu den Steuern herangezogen wird (vgl. zum Ganzen: BGr, 26. November 2015, 2C\_1042/2015, E. 2.1).

#### **E. 2.4**

Schon das Steuerrekursgericht erwog zutreffend, dass das kantonale Steueramt der Steuerverwaltung des Kantons C mit Schreiben vom 11. Februar 2012 den zürcherischen Ausscheidungsanspruch mitgeteilt und zugleich darüber informiert hatte, dass der Pflichtige ab dem 1. Januar 2011 im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig sei (vgl. angefochtener Entscheid, E. 2b). Sodann ergibt sich aus den Akten, dass der Kanton C bzw. die Gemeinde D die Anmeldung des Pflichtigen zunächst nicht akzeptiert und dessen Wohnsitznahme erst im August 2013 bestätigt hatte (vgl. Schreiben des Pflichtigen vom 29. Oktober 2014). Für die behauptete Verzögerung bei der Steuerveranlagung im Kanton C ist folglich mitnichten das kantonale Steueramt Zürich verantwortlich. Sie ist vielmehr innerkantonalen Verständigungsproblemen geschuldet, die der Kanton C selber zu verantworten hat. So kann der Pflichtige auch aus dem Schreiben vom 4. Januar 2016 der kantonalen Steuerverwaltung C, in welchem sich diese gegenüber dem Pflichtigen auf den Standpunkt gestellt hatte, das kantonale Steueramt Zürich hätte erst im Mai 2015 mitgeteilt, dass seine Steuerpflicht im Kanton Zürich per 31. Dezember 2010 geendet habe, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Das gilt umso mehr, als die kantonale Steuerverwaltung C dem Pflichtigen am 2. Oktober 2014 mitgeteilt hatte, dass er im Kanton, in welchem sich eine ausserkantonale Liegenschaft befinde, ebenfalls eine vollständige Steuererklärung einzureichen habe. In der Regel reiche hierzu eine Kopie der Steuererklärung vom Hauptsteuerdomizil. Dies sei jedoch mit den jeweiligen Steuerbehörden zu besprechen. Vor diesem Hintergrund musste dem Pflichtigen bewusst sein, dass er zumindest mit dem kantonalen Steueramt Rücksprache nehmen müsste, um den Umfang seiner Mitwirkungspflichten zu klären.

#### **E. 2.5**

Die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 des Kantons Zürich ist noch nicht rechtskräftig. Sie kann somit als "provisorisch" im Sinn der vorne zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung begriffen werden (vgl. vorne E. 2.2 am Ende). Zu prüfen bleibt folglich, ob das kantonale Steueramt nach dem kantonalen Recht die Steuerfaktoren unzutreffend, bundesrechtsverletzend festgelegt hat, oder ob einer der genannten doppelbesteuerungsrechtlichen Grundsätze verletzt worden ist; beides muss die steuerpflichtige Person darlegen (vgl. BGr, 26. November 2015, 2C\_1042/2015, E. 2.1).

#### **E. 3.1**

Der Pflichtige beanstandet in verfahrensrechtlicher Hinsicht diverse Auflagen und Mahnungen des kantonalen Steueramts, mit welchen es beim Pflichtigen Unterlagen eingefordert hatte. Im Wesentlichen macht er geltend, die fraglichen Unterlagen jeweils bereits zuvor eingereicht zu haben.

#### **E. 3.2**

Das Steuerrekursgericht legte im angefochtenen Entscheid zunächst die allgemeine Rechtslage betreffend die Liegenschaftsunterhaltskosten dar (vgl. E. 4a). Dabei erwog es im Wesentlichen, dass Eigenleistungen und damit zusammenhängende weitere Kosten (wie Fahrspesen) nicht abzugsfähig seien (vgl. E. 4b f.). Gestützt darauf kam es zum Schluss, dass das vom Steuerkommissär in der Höhe von Fr. ... berücksichtigte Eigenhonorar für die Verwaltung der Liegenschaft (E. 5b), Prozesskosten von Fr. ... aufgrund einer angefochtenen Parkbusse (E. 5c), die im Zusammenhang mit einer gerichtlichen Auseinandersetzung betreffend E AG angefallenen Kosten von Fr. ... im Umfang von

Fr. ... (E. 5d), Autofahrkosten von Fr. ... sowie Reparaturkosten für Bilder und das Buffet von Fr. ... nicht als Abzüge berücksichtigt werden könnten. In der Folge rechnete es die fraglichen Beträge zurecht beim Einkommen des Pflichtigen auf.

### **E. 3.3**

Die Frage, ob die Steuerfaktoren anhand zuverlässiger Unterlagen einwandfrei ermittelt werden konnten bzw. ob überhaupt eine Schätzung (nach pflichtgemäßem Ermessen) erfolgen durfte, prüfte das Steuerrekursgericht im angefochtenen Entscheid nicht (mehr). Diese Frage könnte vorliegend folglich nur geprüft werden, wenn sich die streitbetreffenden Kosten als abzugsfähig erweisen würden. Der Pflichtige macht jedoch im Wesentlichen bloss (sinngemäss) geltend, sämtliche Aufwendungen seien belegt. Zur rechtlichen Frage, ob die angeblich belegten Unterhaltskosten überhaupt abzugsfähig sind, äussert er sich hingegen nicht. Auch macht er nicht geltend, dass bzw. inwiefern der angefochtene Entscheid bundesrechtlichen Vorgaben zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verletzt. Insoweit kommt der Pflichtige seiner Substanziierungspflicht (vgl. dazu vorne E. 1.2) nicht nach, weswegen hierauf auch nicht weiter einzugehen ist. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihm keine Partei-entschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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