

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00059 vom 16. März 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-03-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00059

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00059 du 16 mars 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00059 del 16 marzo 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2017 | [Der BF behauptet, bereits Ende 2017 in den Kanton X gezogen zu sein, obwohl seine dort gelegene neue Eigentumswohnung zu diesem Zeitpunkt noch nicht bezugsbereit war und er damals noch über eine - angeblich im Dezember 2017 leereräumte - Wohnung im Kanton Zürich verfügte. Zudem wird für das bundessteuerliche Verfahren die sachliche und funktionale Zuständigkeit des Kantons Zürich bestritten und stattdessen wird eine Zuständigkeit der EStV behauptet.] Natürliche Personen sind 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 natürliche Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (E. 2.1). Im Bereich der harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden herrscht das Verfahren der gemischten Veranlagung. Dem klaren Gesetzestext zufolge hat die steuerpflichtige Person alles zu tun, was dazu dient, eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Ihr obliegt der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort, wenn die von der Veranlagungsbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (E.2.2). Dem Beschwerdeführer ist es nicht gelungen, die Vermutung des Fortbestands der subjektiven Steuerpflicht im Kanton Zürich umzustossen und beim Gericht begründete Zweifel am hiesigen Wohnsitz per 31. Dezember 2017 zu wecken, geschweige denn den steuerrechtlichen Wohnsitz am neuen Wohnort per 31. Dezember 2017 nachzuweisen (E. 3). Ist der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer ungewiss oder streitig, so wird er – wenn mehrere Kantone infrage kommen – durch die EStV bestimmt (Art. 108 Abs. 1 Satz 1 DBG). Den Steuerpflichtigen steht es aber auch offen, auf einen Antrag nach Art. 108 Abs. 1 DBG zu verzichten und die Zuständigkeit der Veranlagungsbehörde stattdessen im ordentlichen Rechtsmittelweg zu bestreiten, mit der Begründung, die verfügende Behörde sei nicht zuständig. Der Beschwerdeführer hat ausdrücklich auf einen Antrag auf Überweisung verzichtet und stattdessen den vorliegenden Rechtsweg beschritten. Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2021.00059 SB.2021.00060 Urteil der 2. Kammer vom 16. März 2022
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Ivana Devcic. In Sachen A, vertreten durch B AG, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2017 sowie Direkte Bundessteuer 2017, hat sich ergeben: I. A. A wohnte 28 Jahre in einer

eigenen Stockwerkeigentumswohnung "am C-Platz 01" in D. Per 17. Dezember 2017 meldete er sich an der E-Strasse 02 in F, Kanton G an, wo eine Bekannte (H) ihm ein Zimmer zur Untermiete vermietete. Der Mietzins betrug Fr. 420.-/Monat und der Mietvertrag wurde befristet für die Dauer vom 1. Dezember 2017 bis 31. März 2018 abgeschlossen. Per 26. April 2018 meldete sich A in F/KT. G an, wo er am 20. März 2018 Stockwerkeigentum erworben hatte. Für die Steuerperiode 2017 reichte A im Kanton G eine Steuererklärung ein und liess dem Kanton Zürich aufgrund Liegenschaftsbesitzes eine Kopie zukommen. Während der ganzen Zeit arbeitete er als von der eigenen Aktiengesellschaft angestellter Chiropraktiker an der I-Strasse 03 in D. Das Steueramt J, Kanton G, meldete dem Steueramt der Stadt D am 8. Februar 2018, dass es zweifelhaft sei, ob A seinen Wohnsitz im Dezember 2017 nach F verlegt habe. Das Steueramt der Stadt D teilte diese Meinung und liess dem kantonalen Steueramt am 10. Dezember 2018 einen Bericht zukommen. Am 4. März 2020 veranlagte das kantonale Steueramt A für die direkte Bundessteuer 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und schätzte ihn für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Dabei ging es von einer unbeschränkten Steuerpflicht in D aus. B. Die hiergegen von A erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt ab, nachdem A eine Auflage vom 16. Juni 2020 nur teilweise erfüllt hatte. II. Das Steuerrekursgericht wies den Rekurs und die Beschwerde von A am 12. März 2021 ab. III. Mit Beschwerde vom 26. April 2021 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2017 liess A dem Verwaltungsgericht beantragen, der Rekursentscheid des Steuerrekursgerichts sei mangels persönlicher Zugehörigkeit von A im Kanton Zürich in der Steuerperiode 2017 aufzuheben. Er sei zufolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...; davon Einkommen aus qualifizierter Beteiligung Fr. ...) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) zu veranlagern. Eventualiter sei der Rekursentscheid aufzuheben und die Sache zwecks Sachverhaltsergänzung und Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner ersuchte A um die Zusprechung einer Parteientschädigung. Mit Beschwerde vom 26. April 2021 betreffend direkte Bundessteuer 2017 liess A dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei festzustellen, dass der Beschwerdeentscheid des Steuerrekursgerichts vom 12. März 2021 mangels sachlicher und funktionaler Zuständigkeit unwirksam sei; eventualiter sei er mangels persönlicher Zugehörigkeit ersatzlos aufzuheben; subeventualiter sei er aufzuheben und die Sache zwecks Sachverhaltsergänzung und Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner ersuchte A um die Zusprechung einer Parteientschädigung. Mit Präsidialverfügung vom 29. April 2021 wurden die Verfahren vereinigt. Das Steuerrekursgericht verzichtete am 30. April 2021 auf eine Vernehmlassung, während das kantonale Steueramt am 25. Mai 2021 auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge schloss. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerde bezüglich den Staats- und Gemeindesteuern 2017 (SB.2021.00059) und der direkten Bundessteuer 2017 (SB.2021.00060) betreffen denselben Beschwerdeführer und grösstenteils dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 29. April 2021 vereinigt wurden. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. In Bundessteuersachen ist die

Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: 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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die 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; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Gemäss § 3 Abs. 1 StG im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sind natürliche Personen im Kanton Zürich aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in diesem Kanton haben. Hierbei ist im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich der steuerrechtliche Wohnsitz am Ende der fraglichen Steuerperiode massgeblich (vgl. Art. 4b Abs. 1 StHG). Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Sinn von § 3 Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG lehnt sich im Wesentlichen an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuchs [ZGB] an (Botschaft zum Steuerharmonisierungsgesetz, BBl 1983 III 1, 86). Laut Art. 23 Abs. 1 ZGB befindet sich der zivilrechtliche Wohnsitz an dem Ort, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält, demnach dort, wo sich 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] 779 = 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 die polizeiliche An- und Abmeldung etc. 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 dafürspricht (vgl. BGE 132 I 29 E. 4; VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00064, E. 2.1 mit Hinweisen). Über den Lebensmittelpunkt und damit den steuerrechtlichen Wohnsitz kann gemeinhin kein strikter Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen, wobei sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände zu berücksichtigen sind (vgl. BGr, 1. Juli 2013, 2C_1267/2012, E. 3.2 und BGr, 6. Dezember 2010, 2C_397/2010, E. 2.4.2).

E. 2.2

Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstands überzeugt ist (BGr, 12. Mai 2020, 2C_926/2019, E. 2.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabebefhebenden und

-mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGr, 10. März 2021, 2C_596/2020, E. 2.3.1). Im Bereich der harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden herrscht das Verfahren der gemischten Veranlagung. Dem klaren Gesetzestext zufolge hat die steuerpflichtige Person alles zu tun, was dazu dient, eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 123 Abs. 1 und Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG; BGE 145 II 130 E. 3.3.2; 143 II 646 E. 2.2.1; 142 II 69 E. 5.1). Im interkantonalen Kontext hat sie namentlich die Tatsachen aufzuzeigen, die, verglichen mit den Vorperioden, zu einer anderen Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes führen. Ihr obliegt der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort, wenn die von der Veranlagungsbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 12. Februar 2020, 2C_480/2019, E. 2.3.3) und daher die natürliche Vermutung im Raum steht, der steuerrechtliche Wohnsitz sei nicht verlegt worden. Entsprechend hat die abgabepflichtige Person den Beweis des Gegenteils anzutreten und nachzuweisen, dass entweder die Vermutungsbasis und/oder die Vermutungsfolge nicht zutreffe. Sie kann darlegen, bereits in den Vorperioden sei der Lebensmittelpunkt unzutreffend festgelegt worden oder vorbringen, dass die Verhältnisse sich seither geändert hätten (BGr, 10. März 2021, 2C_596/2020, E. 2.3.2; BGr, 20. Dezember 2019, 2C_415/2019, E. 5.3). Im letzteren Fall sind nicht nur Tatsachen darzulegen, welche die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz beweisen sollen, sondern auch die tatsächlichen Umstände darzustellen, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.4; BGr, 3. Juni 2021, 2C_881/2020, E. 3.2.3; BGr, 19. September 2019, 2C_170/2019, E. 5.1.4; BGr, 3. Juni 2019, 2C_73/2018, E. 3.3; BGr, 10. März 2019, 2C_473/2018, E. 4.3).

E. 3.1

Entgegen der Rüge des Beschwerdeführers obliegt ihm in der Tat der Beweis für die von ihm behauptete subjektive Steuerpflicht im Kanton G, sofern die von der Veranlagungsbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht im Kanton Zürich als sehr wahrscheinlich gilt (E. 2.2). Die Vorinstanz bejahte dies mangels veränderter tatsächlicher Verhältnisse. Denn unbestrittenermassen blieb der Beschwerdeführer bis 2019 Eigentümer der jahrelang selbst bewohnten Wohnung "am C-Platz 01" in D, war die Wohnung zu keinem Zeitpunkt fremdvermietet und änderten weder seine familiären Verhältnisse noch seine Arbeitstätigkeit.

E. 3.2

Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe seinen gesamten Haushalt am 15. Dezember 2017 von D nach F verlegt. Die Wohnung in D habe danach leer gestanden und sei unbewohnbar gewesen. Zwecks Nachweises des Leerstands reichte der Beschwerdeführer zahlreiche Dokumente ein und offerierte Zeugen. Aus der Umzugsrechnung im Betrag von Fr. 3'379.80 ergibt sich, dass am 15. Dezember 2017 Umzugsgut von D nach F transportiert wurde, wofür zwei Möbelwagen (à 37 m² und à 25 m²), drei Möbelträger, zwei Möbelkräne und 60 Packkartons notwendig waren. Daraus kann jedoch – entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers – nicht abgeleitet werden, dass ein Gesamtvolumen von 62 m² transportiert worden wäre, sondern nur, dass der grössere Möbelwagen (à 37 m²) alleine nicht gereicht hätte. Die Ware wurde sodann nicht in die neue Unterkunft gebracht, sondern eingelagert. Da in der Umzugsrechnung Hinweise auf mehrere Abladeorte fehlen und nicht davon auszugehen ist, dass die persönlichen Gegenstände des

Beschwerdeführers für den täglichen Gebrauch (während immerhin dreier Wintermonate) eingelagert wurden, ist anzunehmen, dass diese nicht mittransportiert wurden. Ob sonst wirklich der gesamte Hausrat am 15. Dezember 2017 verlegt wurde, ergibt sich nicht aus der Umzugsrechnung und auch nicht aus den schriftlichen Bestätigungen von K, H und M. Dass sich die zur Hälfte geschwärzte Rechnung für die "Auslagerung" auf Fr. 4'570.15 beläuft, obwohl das Umzugsgut nur innerhalb von F transportiert werden musste, weckt jedenfalls Zweifel daran. Darüber, ob der Umzugsofferte diesbezüglich mehr entnommen werden könnte, kann nur spekuliert werden, weil sich der Beschwerdeführer weigerte, diese einverlangte Umzugsofferte einzureichen. Stattdessen beharrt er auf die Befragung der offerierten Zeugen. Mit der Vorinstanz ist jedoch festzuhalten, dass diesen Aussagen über drei Jahre später kein massgeblicher Beweiswert zukäme, sodass sie ungeeignet erscheinen, das Beweisergebnis (E. 3.2–3.5) zu ändern und daher in antizipierter Beweiswürdigung darauf zu verzichten ist. Denn Fakt ist, dass selbst wenn (fast) der gesamte Hausrat verlegt worden sein sollte, dem Beschwerdeführer – entgegen seiner Rüge – in D dennoch eine Übernachtungsmöglichkeit zur Verfügung stand, da die allenfalls (fast) leere Wohnung durchaus bewohnbar war, waren doch Strom, Wasser und Heizung vorhanden. Wie festgestellt, verblieben seine persönlichen Gegenstände für den alltäglichen Gebrauch ohnehin bei ihm. Eine Schlafgelegenheit, etwa ein Luftbett, wären heutzutage komfortabel und binnen Minuten auf- bzw. abgebaut, sollte kein Bett mehr in der Wohnung gestanden sein. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer laut Untermietvertrag in F nicht einmal die Waschküche mitbenützen durfte. Somit stand ihm in D eine im Vergleich zum gemieteten Zimmer in F, das nicht mehr Komfort bot, ebenbürtige Unterkunft zur Verfügung. Vor diesem Hintergrund vermögen weder Untermietvertrag noch der behauptete Leerstand der Wohnung in D zu einer anderen Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes als in den vorangehenden Steuerperioden zu führen bzw. eine Wohnsitzverlegung nahelegen.

E. 3.3

Um zu eruieren, wo sich der Beschwerdeführer im strittigen Zeitraum tatsächlich aufgehalten hat, analysierte die Vorinstanz den Stromverbrauch in der Wohnung in D und kam zum Schluss, dass der Rückgang des Stromverbrauchs im Jahr 2017 im Vergleich zu 2016 um ca. 50 % andere Gründe haben muss. Der Beschwerdeführer bemängelt, dass die Vorinstanz diese "anderen Umstände" nicht weiter ausführt. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Vorinstanz hierüber hätte spekulieren sollen. Vielmehr leuchtet es ein, dass der Rückgang um 50 % nicht auf die 15 Tage (15. Dezember 2017 bis 31. Dezember 2017), während welcher der Beschwerdeführer nicht mehr dort gewohnt haben will, zurückzuführen sein kann. Im 2018 hat sich der Stromverbrauch gegenüber 2017 gar wieder marginal erhöht, obwohl die Wohnung unbewohnt gewesen sein soll. Der Beschwerdeführer begründet dies damit, dass Handwerker in der Wohnung gearbeitet hätten, Wohnungsbesichtigungen durchgeführt worden seien und die Alarmanlage ständig in Betrieb gewesen sei. Dass damit gleich viel Energie verbraucht worden sein soll, wie der Beschwerdeführer während eines Jahrs (2017) verbraucht hat, ist schwer nachvollziehbar. Jedenfalls spricht der Stromverbrauch im Jahr 2017 nicht für eine Wohnsitzverlegung.

E. 3.4

Das kantonale Steueramt ersuchte den Beschwerdeführer um Einreichung der Kreditkarten- und Bankkontobelege für Dezember 2017. Der Beschwerdeführer kam dieser Aufforderung nicht nach mit der Begründung, bei Pendlern sei das Tätigen von Einkäufen am Arbeitsort irrelevant für die Bestimmung des Lebensmittelpunkts. Dabei verkennt der

Beschwerdeführer, dass dies nur für Pendler zutrifft, nicht aber zwecks Klärung der Frage, ob eine Person überhaupt als Pendler zu qualifizieren ist. Das kantonale Steueramt hat den Beschwerdeführer daher zu Recht aufgefordert, die entsprechenden Belege einzureichen, weil – wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat – sich daraus möglicherweise Hinweise auf den tatsächlichen Aufenthaltsort und Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers ergeben. Indem der Beschwerdeführer dieser Aufforderung nicht nachgekommen ist, hat er seine Mitwirkungspflicht abermals verletzt. Entgegen seiner Rüge kann dieser Umstand sehr wohl zu seinen Ungunsten berücksichtigt werden, kann die Verletzung der Mitwirkungspflicht durch die steuerpflichtige Person, durchaus ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGer, 8.6.2021, 2C_211/2021, E. 5.1.2; BGer, 18.6.2020, 2C_247/2020, E. 4.3.1 = StE 2020 B 23.47.2 Nr. 26; BGer, 11.11.2016, 2C_483/2016 und 2C_484/2016, E. 6.3).

E. 3.5

Nach dem Gesagten kann festgehalten werden, dass es dem Beschwerdeführer nicht gelungen ist, die Vermutung des Fortbestands der subjektiven Steuerpflicht im Kanton Zürich umzustossen und beim Gericht begründete Zweifel am hiesigen Wohnsitz per 31. Dezember 2017 zu wecken, geschweige denn den steuerrechtlichen Wohnsitz in F per 31. Dezember 2017 nachzuweisen.

E. 4.1

Ist der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer ungewiss oder streitig, so wird er – wenn mehrere Kantone infrage kommen – durch die EStV bestimmt (Art. 108 Abs. 1 Satz 1 DBG). Erfährt eine Veranlagungsbehörde oder Rechtsmittelinstanz vom konkurrierenden Anspruch eines anderen Kantons, ist vor weiteren Veranlagungshandlungen die EStV anzugehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen (Art. 108 Abs. 1 DBG; BGE 146 II 111 E. 2.3.7; 137 I 273 E. 3.3.1). Den Steuerpflichtigen steht es aber auch offen, auf einen Antrag nach Art. 108 Abs. 1 DBG zu verzichten und die Zuständigkeit der Veranlagungsbehörde stattdessen im ordentlichen Rechtsmittelweg zu bestreiten, mit der Begründung, die verfügende Behörde sei nicht zuständig (Guido Jud, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 108 DBG N. 9). Letztinstanzlich entscheidet bei beiden Rechtsmittelwegen das Bundesgericht über das Hauptsteuerdomizil (vgl. Art. 146 DBG; Art. 31 und Art. 33 lit. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG] i. V. m. Art. 86 Abs. 1 lit. a des Bundesgerichtsgesetzes [BGG]; zum Ganzen BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, E. 5.1).

E. 4.2

Gleichzeitig gilt im Recht der direkten Bundessteuer für natürliche Personen der Grundsatz der einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit (Art. 105 Abs. 1 DBG; BGE 142 II 182 E. 2.7.6; 137 I 273 E. 3.3.1). Sowohl die Staats- und Gemeindesteuern wie auch die direkte Bundessteuer werden also von dem Kanton erhoben, in welchem die steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat. Zudem ist betreffend die Festlegung des Steuerdomizils zu berücksichtigen, dass die massgebenden kantonalrechtlichen Bestimmungen jenen des StHG entsprechen (vgl. Art. 3 Abs. 2 StHG). Mithin ist somit für die Bestimmung des Steuerdomizils der direkten Bundessteuer nach den gleichen Grundsätzen zu verfahren, wie bei der Staatssteuer (sog. vertikale Steuerharmonisierung; Art. 128 und 129 BV). Dies hat zur Folge, dass der vorliegende

Entscheid betreffend die Festlegung des Hauptsteuerdomizils für die Staats- und Gemeindesteuern präjudizierende Wirkung auf die Festlegung desselben für direkte Bundessteuer hat (vgl. zur vertikalen Steuerharmonisierung BGE 145 II 130 E. 2.2.4; BGr, 29. Januar 2019, 2C_404/2019, E. 2.4). Aus prozessökonomischen Überlegungen erübrigt sich insbesondere dann eine Überweisung an die EStV, wenn das Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern spruchreif ist (vgl. BGr, 23. Dezember 2021, 2C_753/2020, E. 1.2.1 m. w. H.; zum Ganzen BGr, 8. Juni 2020, 2C_806/2019, E. 5.4).

E. 4.3

Der Beschwerdeführer rügt, bereits das kantonale Steueramt hätte wegen der bestrittenen Veranlagungszuständigkeit die Angelegenheit an die EStV überweisen müssen, und verlangt die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids zufolge sachlicher und funktionaler Zuständigkeit und damit zufolge Unwirksamkeit. Im Einspracheverfahren hatte der Beschwerdeführer keinen Antrag auf Überweisung gestellt; mit Beschwerde an das Steuerrekursgericht hatte er ausdrücklich beantragt, die Sache sei aus prozessökonomischen Gründen nicht an die EStV zu überweisen. Unter Berufung auf die dargestellte bundesgerichtliche Rechtsprechung hat das Steuerrekursgericht in Auslegung der Anträge des Beschwerdeführers, wonach es dem Bundesgericht überlassen werden soll, den Entscheid eventuell aufzuheben, die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer abgewiesen. In seiner Beschwerdeschrift an das Verwaltungsgericht beantragt der Beschwerdeführer wiederum zum einen die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide zufolge Unwirksamkeit, zum anderen führt er aus, "auf eine Überweisung an die Eidgenössische Steuerverwaltung sollte aufgrund des Parallelverfahrens für die Staats- und Gemeindesteuern aus prozessökonomischen Gründen aber verzichtet werden".

E. 4.4

Vorab kann mit Blick auf E. 3 festgehalten werden, dass die Sache hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern spruchreif erscheint und jener Entscheid für die Festlegung des Hauptsteuerdomizils des Beschwerdeführers für direkte Bundessteuer präjudizierend wirkt (E. 4.2). Der Beschwerdeführer hat ausdrücklich auf einen Antrag auf Überweisung verzichtet und stattdessen diesen Rechtsweg beschritten. Ob das kantonale Steueramt nicht trotzdem i. S. v. Art. 108 DBG zur Überweisung an die EStV verpflichtet gewesen wäre, sei dahingestellt. Ebenfalls offenbleiben kann, ob die Gutheissung des Antrags auf Feststellung der Nichtigkeit auf Stufe Verwaltungsgericht wirklich prozessökonomischer wäre als eine Überweisung an die EStV. Das Bundesgericht seinerseits verzichtet auf eine Überweisung und behaftet den Beschwerdeführer auf seiner Wahl des Rechtsmittelwegs. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet nicht ausschliesslich die Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes des Beschwerdeführers (sog. Steuerhoheitsverfahren), sondern umfasst gleichzeitig auch die eigentliche Einschätzung bzw. Veranlagung des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 2017. Die Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes stellt dabei eine Vorfrage dar, während die Veranlagung an sich die Hauptfrage bildet. Es trifft zwar zu, dass das kantonale Steueramt, das Steuerrekurs- und das Verwaltungsgericht nicht zuständig sind, über die Vorfrage zu entscheiden, d. h. den Veranlagungsort i. S. v. Art. 108 Abs. 1 DBG festzulegen. In der Hauptfrage, die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2017, ist jedoch die EStV nicht zuständig, sondern vielmehr – abhängig vom Entscheid der Vorfrage – potenziell die Zürcher Steuerbehörden. Die vom kantonalen Steueramt vorgenommene, vorliegend umstrittene Veranlagung als solche ist daher nicht in jedem Fall nichtig, sondern nur "schwebend nichtig". Dem Antrag des Beschwerdeführers

auf Feststellung der Unwirksamkeit des Beschwerdeentscheids des Steuerrekursgerichts und damit, da dieser Entscheid nicht nur die Vorfrage, sondern den gesamten Streitgegenstand betrifft, auch der Nichtigkeit der Veranlagung als solcher kann schon aus diesem Grund nicht stattgegeben werden. Denn Nichtigkeit, d. h. absolute Unwirksamkeit, einer Verfügung wird nur angenommen, wenn – nebst anderen kumulativen Voraussetzungen – der schwerwiegende Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist.

E. 4.5

Eventualiter beantragt der Beschwerdeführer, den vorinstanzlichen Beschwerdeentscheid mangels persönlicher Zugehörigkeit ersatzlos aufzuheben. Die für den vorliegenden Fall einschlägigen Bestimmungen zur Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im DBG entsprechen den Bestimmungen im StHG (dazu E. 2.1). Mithin ist somit für die Bestimmung des Steuerdomizils der direkten Bundessteuer nach den gleichen Grundsätzen zu verfahren, wie bei der Staatssteuer (sog. vertikale Steuerharmonisierung; Art. 128 und 129 BV; E. 4.2). Dies würde zu einem Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich führen, wobei anzumerken ist, dass das Verwaltungsgericht für die Festlegung des Veranlagungsorts i. S. v. Art. 108 DBG nicht zuständig wäre und somit je nach Auslegung dieses Antrags nicht darauf einzutreten wäre. Da die Sache wie erwähnt spruchreif ist, ist auf eine Rückweisung – an die nach Ansicht des Beschwerdeführers ohnehin unzuständigen Instanzen – zu verzichten und ist der Subeventualantrag demgemäss abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihm keine Entschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 64 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.