

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00005 vom 2. November 2009**

ZH Verwaltungsgericht, 2009-11-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2009.00005](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2009.00005)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00005 du 2 novembre 2009

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00005 del 2 novembre 2009

## **Regeste**

Nachsteuer 2005 (Staat- und Gemeindesteuer) | Quellenbesteuerung / Besteuerung zum Verheiratetentarif: Die Voraussetzungen für die Quellenbesteuerung sind nicht erfüllt, weil das Steueramt einerseits vom Wohnsitz des Pflichtigen in der Schweiz ausgehen durfte und diesem der Gegenbeweis des blossen Wochenaufenthalts in der Schweiz nicht gelungen ist (E. 2.1.1), und andererseits, weil das Vorliegen einer Niederlassungsbewilligung unbestritten ist (E. 2.1.2). Bei einer Unterbesteuerung wird vom Pflichtigen erwartet, dass er gegen die entsprechende (Ermessens-)Einschätzung Einsprache erhebt (E. 2.2). Erstmals im Nachsteuerverfahren zur Abwendung der Nachsteuer geltend gemachte steuermindernde Tatsachen sind auch dann zu berücksichtigen, wenn sie für den Pflichtigen nicht neu oder konnex zu den steuerbegründenden Tatsachen sind (E. 2.3). Die gemeinsame Besteuerung von Ehegatten findet erstmals in der auf die Heirat folgende Steuerperiode statt (E. 2.4). Die Busse kann als kriminalrechtliche Strafe nicht im Nachsteuerverfahren beurteilt werden (E. 3). Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SR.2009.00005 Entscheid des Einzelrichters vom

#### **E. 2.1**

Streitig ist zunächst, ob der Pflichtige bis zum Zuzug seiner Familie nach Zürich am 15. August 2005 quellensteuerpflichtig gewesen wäre.

##### **E. 2.1.1**

Natürliche Personen sind gemäss § 3 Abs. 1 StG aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Gestützt auf diese unbeschränkte Steuerpflicht werden grundsätzlich alle Einkünfte und das gesamte Vermögen vom Wohnsitzkanton des Steuerpflichtigen besteuert. Quellensteuerpflichtig ist gestützt auf § 94 StG, wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Sinn von § 3 StG in der Schweiz für kurze Dauer, als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter im Kanton erwerbstätig ist. Unter dem vom Steuergesetz verwendeten Wohnsitzbegriff 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) und wo sich mithin der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet. 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 steuerpflichtigen Person; die formellen Kriterien der polizeilichen An und

Abmeldung, die Hinterlegung der Schriften oder die Ausübung der politischen Rechte bilden nur dann Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (VGr, 26. März 1991, StE 1992 B 11.1 Nr. 11; BGE 125 I 54 E. 2). Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, namentlich wenn ihr Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur (BGer, 16. Februar 2010, 2C\_625/2009, E. 3.2). Von diesem Grundsatz wird bei verheirateten Steuerpflichtigen dann eine Ausnahme gemacht, wenn sie an den Wochenenden oder Freitagen regelmässigen an den Aufenthaltsort des Ehegatten zurückkehren, um dort die persönlichen und familiären Beziehungen zu pflegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N. 34 f.). Nach § 132 Abs. 1 StG haben die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für die vollständige und gerechte Besteuerung massgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts genügt der Nachweis, dass der von der Steuerbehörde im Kanton angenommene Wohnsitz sehr wahrscheinlich ist, in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es alsdann dem Steuerpflichtigen, den Gegenbeweis für den von ihm behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons zu erbringen (VGr, 21. November 2001, StE 2002 B 11.1 Nr. 17). Das Steueramt durfte aufgrund der ihm verfügbaren Aktenlage ohne Weiteres vom Wohnsitz des Pflichtigen am Arbeitsort ausgehen. Der Pflichtige wurde in den vorangehenden Steuerjahren unbestrittenermassen im Kanton Zürich unbeschränkt eingeschätzt, weshalb das Steueramt vom Weiterbestehen des Wohnsitzes ausgehen durfte. Angesichts dessen hätte der Pflichtige den Gegenbeweis erbringen müssen. Für die Begründung eines Wochenaufenthalts und die Verschiebung des Wohnsitzes vom Arbeitsort zum Wohnort seiner Ehefrau reicht es noch nicht aus, dass diese im Ausland lebt. Vielmehr hätte der Pflichtige nachzuweisen gehabt, dass er regelmässig am Wochenende an den Wohnort seiner Familie zurückgekehrt ist. Diesen Nachweis der regelmässigen Rückkehr ist ihm jedoch nicht gelungen, weist doch die Aufstellung des Pflichtigen über seine Fahrten auf eine unregelmässige, allenfalls mitunter bloss berufsbedingte Rückkehr nach C hin und nennt der Lohnausweis des Arbeitgebers in C die Adresse des Pflichtigen in Zürich (und gerade nicht die geltend gemachte Wohnadresse in C). Folglich ist der von ihm behauptete blosse Wochenaufenthalt in der Schweiz unbelegt geblieben.

### **E. 2.1.2**

§ 87 Abs. 1 StG begründet sodann eine Quellensteuerpflicht für ausländische Arbeitnehmer, welche zwar im Kanton steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung aber nicht besitzen. Einen steuerrechtlichen Aufenthalt im Sinn von § 3 Abs. 1 StG begründet, wer sich – ungeachtet vorübergehender Unterbrechung – bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 30 Tagen im Kanton aufhält. Der Pflichtige ist unbestrittenermassen seit dem 1. Januar 2005 einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz nachgegangen. Demnach ist er gemäss § 3 Abs. 1 bzw. Abs. 3 StG infolge qualifizierten Aufenthalts im Kanton Zürich steuerpflichtig. Gemäss unbestrittener Darstellung der Vorinstanz besitzt der Pflichtige ausserdem eine Niederlassungsbewilligung für die Schweiz, sodass er nicht der Quellensteuerpflicht unterliegt.

## **E. 2.2**

Vom Steuerpflichtigen wird bei einer Unterbesteuerung erwartet, dass er gegen die entsprechende Einschätzung Einsprache erhebt (siehe E. 1). Der Einwand, die (aufgerechneten) Abzüge würden in etwa der Differenz zwischen dem Betrag der Unterbesteuerung und der tatsächlich bestehenden Steuerpflicht entsprechen, ist nicht zu hören: Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung im Einschätzungsverfahren verpflichtet und muss dementsprechend alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG). Hierzu gehört, dass er verpflichtet ist, seiner Deklarationspflicht nachzukommen und von sich aus die erforderlichen Bescheinigungen (auch diejenigen Dritter) sowie Beweismittel beizubringen und der Steuerbehörde die erforderlichen Auskünfte zu erteilen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 135 N. 3 f.). Dem ist der Pflichtige hier aber im Rahmen des ordentlichen Einschätzungsverfahrens für die Staats- und Gemeindesteuer 2005 nicht nachgekommen.

## **E. 2.3**

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich ist es mit Blick auf Sinn und Zweck der Nachsteuer – Ausgleich des Steuerausfalls aufgrund einer Unterbesteuerung – und angesichts des Verbots der Überbesteuerung zulässig und richtig, vom Steuerpflichtigen erstmals im Nachsteuerverfahren zur Abwendung der Nachsteuer geltend gemachte steuermindernde Tatsachen auch dann zu berücksichtigen, wenn sie für ihn nicht neu sind, und zwar unabhängig davon, ob sie zu den steuerbegründenden Tatsachen, die zum Nachsteuerverfahren geführt haben, konnex sind oder nicht. Vorbehalten bleiben indessen der Grundsatz von Treu und Glauben und damit insbesondere das Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Diese Einschränkung soll verhindern, dass im Nachsteuerverfahren noch einmal die ganze Veranlagung infrage gestellt wird (VGr, 22. August 2007, SR.2007.00004, E. 4.3 mit Hinweisen, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Deshalb ist der Pflichtige mit seinem Einwand, er hätte richtigerweise zum Verheiratetentarif besteuert werden müssen, nicht ausgeschlossen.

## **E. 2.4**

Trotz Heirat wird laut § 52 Abs. 2 Satz 1 StG jeder Ehegatte für die betreffende Steuerperiode getrennt besteuert. Die gemeinsame Besteuerung findet erstmals in der auf die Heirat folgende Steuerperiode statt. Der Verheiratetentarif kommt nur dann zur Anwendung, wenn am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht der jeweilige Steuerpflichtige mit Kindern im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. a StG zusammenlebt (Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 20. September 2000, ZStB Nr. 20/001 [Weisung], Rz. 64). Die Voraussetzung des Zusammenlebens ist nicht erfüllt, wenn sich das Kind nur gelegentlich im Haushalt des Pflichtigen aufhält (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 35 N. 35). Der Pflichtige lebt nicht mit seinem im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. a StG unterstützten Sohn zusammen, sodass diese Ausnahme nicht greift. Zwar kann offenbleiben, inwiefern die Weisung hier überhaupt beachtlich ist, es ist aber anzumerken, dass das Bundesgericht eine solche Regelung als nicht willkürlich erachtet hat (ASA 60 [1991/92] 378 ff.). Dies führt zur Abweisung des Rekurses.

## **E. 3**

Die Busse wegen Steuerhinterziehung nach § 235 Abs. 1 StG ist eine echte kriminalrechtliche Strafe, sodass auf das Steuerstrafverfahren dementsprechend die strafprozessualen Grundsätze zur Anwendung gelangen (vgl. RB 2000 Nr. 135 mit

Hinweisen). Wird mit dem Begehren um gerichtliche Beurteilung die Überprüfung von Busse und Verschulden verlangt (vgl. § 252 Abs. 1 StG), erfolgt dies im vom Nachsteuerverfahren getrennt verlaufenden Steuerstrafverfahren. Infolgedessen ist der Pflichtige mit seinem die Aufhebung der Busse verlangenden Antrag ins Steuerstrafverfahren zu verweisen, und es ist darauf im vorliegenden Nachsteuerverfahren nicht einzutreten.

#### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Rekurrenten aufzuerlegen ( § 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 162 Abs. 3 StG). Demgemäss entscheidet der Einzelrichter :

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