

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00006 vom 3. März 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-03-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2009.00006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2009.00006)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00006 du 3 mars 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00006 del 3 marzo 2010

## Regeste

Nachsteuer 2005 (Direkte Bundessteuer) | 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). Nach der Praxis des kant. Steueramts müssen die Ehegatten eine gemeinsame Steuererklärung bei der Dienstabteilung Bundessteuer einreichen, um eine gemeinsame Veranlagung bereits für das Jahr der Heirat zu bewirken (E. 2.4.1). Vorliegend durfte ein ausdrückliches, an die Dienstabteilung Bundessteuer gerichtetes Begehren nicht erwartet werden, zumal der Einwand des Verheiratetentarifs im Nachsteuerverfahren zulässig ist, die Einreichung der gemeinsamen Steuererklärung den Anforderungen an das Begehren genügt und die Abteilung Spezialdienste die Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern allein geführt hat und deshalb über die Berücksichtigung des Verheiratetentarifs selbst hat entscheiden dürfen (E. 2.4.2). Rückweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SR.2009.00006 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 Art. 3 Abs. 1 DBG 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. Gemäss Art. 91 DBG ist quellensteuerpflichtig, wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für kurze Dauer, als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter im Kanton in unselbständiger Stellung 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 Art. 123 Abs. 1 DBG 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**

Art. 83 Abs. 1 DBG 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 Art. 3 Abs. 3 lit. a DBG 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 Art. 3 Abs. 1 bzw. Abs. 3 DBG infolge qualifizierten Aufenthalts im Kanton Zürich steuerpflichtig. Gemäss unbestrittener Darstellung der Vorinstanz besitzt der Pflichtige 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 Veranlagungsverfahren verpflichtet und muss dementsprechend alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). 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 (vgl. Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 126 N. 1 ff.). Dem ist der Pflichtige hier aber im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens für die direkte Bundessteuer 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. 2.4.1**

Art. 5 Abs. 1 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen vom 16. Dezember 1992 (SR 642.117.1) sieht vor, dass bei Heirat beide Ehegatten für die entsprechende Steuerperiode gemeinsam veranlagt werden (so auch das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die Grundsätze der einjährigen Gegenwartsbemessung für die natürlichen Personen vom 4. August 1998, ZStB 24/000, Ziff. C.III). Dennoch erfolgt nach der Praxis des kantonalen Steueramts bei der direkten Bundessteuer eine gemeinsame Besteuerung der Ehegatten nur auf Begehren der Steuerpflichtigen durch Abgabe einer zusätzlichen gemeinsamen Steuererklärung bei der Dienstabteilung Bundessteuer (Wegleitung zur Steuererklärung 2009, 6).

### **E. 2.4.2**

Damit der Verheiratetentarif bereits für die Steuerperiode 2005 anwendbar gewesen wäre, hätte der Pflichtige nach der Praxis des kantonalen Steueramts also (im ordentlichen Verfahren) gleichzeitig eine Steuererklärung bei der Dienstabteilung Bundessteuer einreichen müssen. Vorliegend wurde jedoch überhaupt keine Steuererklärung eingereicht, weshalb der Pflichtige nach Ermessen veranlagt wurde. Aus der im Nachsteuerverfahren eingereichten Steuererklärung und den zugehörigen Unterlagen geht hervor, dass der Pflichtige im Jahr 2005 geheiratet hat. Ein ausdrückliches, an die Dienstabteilung Bundessteuer gerichtetes Begehren des Pflichtigen durfte nicht erwartet werden, zumal der Einwand des Verheiratetentarifs im Nachsteuerverfahren zulässig ist (siehe E. 2.3), die Einreichung der gemeinsamen Steuererklärung den Anforderungen an das Begehren genügt und die Abteilung Spezialdienste die Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie betreffend direkte Bundessteuern allein geführt hat, weshalb sie auch über die Berücksichtigung des Verheiratetentarifs selbst hat entscheiden dürfen. Demzufolge hätte die Nachsteuer auf der Grundlage des Verheiratetentarifs berechnet werden müssen. Somit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Zur Wahrung des Instanzenzugs ist die Sache für die ziffernmässige Feststellung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

### **E. 3**

Die Busse wegen Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG 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 der Beschwerde die Überprüfung von Busse und Verschulden verlangt (vgl. Art. 182 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG), erfolgt dies im vom Nachsteuerverfahren getrennt verlaufenden Steuerstrafverfahren. Infolgedessen ist über den entsprechenden Antrag des Pflichtigen im separat durchzuführenden Steuerstrafverfahren zu befinden, und es ist darauf im vorliegenden Nachsteuerverfahren nicht einzutreten.

### **E. 4**

Angesichts des letztlich ungewissen Ausgangs des Verfahrens sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 und Art. 153 Abs. 3 DBG). Demgemäss entscheidet der Einzelrichter :

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