

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00030 vom 31. März 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-03-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2020.00030

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00030 du 31 mars 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00030 del 31 marzo 2021

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2007-2013) | Nachsteuer (Staats- und Gemeindesteuern 2007-2013). [Der Pflichtige erhielt 2002 aufgrund seiner Professur die Niederlassungsbewilligung C und meldete sich zwecks Erwerb einer Eigentumswohnung in Zürich an, während seine Ehefrau mit den Kindern in Spanien lebte. In der Schweiz ging er einer ganzjährigen Anstellung nach. In den streitbetroffenen Steuerjahren füllte der fachkundig vertretene Pflichtige stets die ordentliche Steuererklärung für natürliche Personen aus, wobei er nie eine Hauptansässigkeit in Spanien geltend machte.] Vereinigung der Verfahren SR.2020.00030 und SR.2020.00031 (E. 1.1) Rechtliche Grundlagen für eine Nachbesteuerung (E. 2). Das Nachsteuerverfahren bezweckt keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung, sondern beschränkt sich vielmehr auf jene Punkte, in denen sich aufgrund des neuen Materials eine Ergänzung ergibt (E. 4.1). Die Steuerbehörde durfte gestützt auf die Angaben und Unterlagen des Pflichtigen von seiner hiesigen unbeschränkten Steuerpflicht ausgehen, wobei es dem Pflichtigen oblegen wäre, bereits im ordentlichen Verfahren den Gegenbeweis für den geltend gemachten Lebensmittelpunkt in Spanien zu erbringen (E. 4.2.1). Die Nachsteuer stellt ein Revisionsverfahren zuungunsten des Steuerpflichtigen dar, bei welchem sich die Steuerbehörde nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen muss, die vom Pflichtigen bereits im ordentlichen Verfahren hätten geltend gemacht werden können (E. 4.2.2). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Spezialdienste, Rekursgegner und Beschwerdegegnerin, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2007–2013 sowie Direkte Bundessteuer 2007–2013), hat sich ergeben: I. A. Aufgrund einer straflosen Selbstanzeige vom 13. Juli 2017 von A, emeritierter Professor für ... an der Hochschule B (nachfolgend: der Pflichtige), eröffnete das kantonale Steueramt am 5. Oktober 2017 ein Nachsteuerverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer betreffend die Perioden 2007 bis 2013. In der Selbstanzeige, die von C von der D AG verfasst worden war, hatte der Pflichtige unter Angabe der Adresse E-Weg 01 in F geltend gemacht, versehentlich der Meinung gewesen zu sein, für Dividendeneträge der Jahre 2012 und 2013 seiner spanischen Gesellschaften in der Schweiz nicht steuerpflichtig zu sein, da er in Spanien bereits Quellensteuern bezahlt habe. Seit dem 1. Januar 2012 sei er in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig gewesen und es seien jetzt (in der Selbstanzeige) das weltweite Einkommen und Vermögen im Detail aufgeführt. In den Jahren 2012 und 2013 habe er auch

die übrigen sich im Ausland befindlichen beweglichen Vermögenswerte versehentlich nicht deklariert gehabt, da er der Meinung gewesen sei, in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtig zu sein. Es sei daher die Nachdeklaration als straflose Selbstanzeige entgegenzunehmen und für die Steuerperioden vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2013 ein Nachsteuerverfahren durchzuführen, unter Veranlagung der Nachsteuern inklusive Zinsen. Sollten wider Erwarten die Voraussetzungen der straflosen Selbstanzeige nicht erfüllt sein, sei die Nachdeklaration als Zusicherung der vorbehaltlosen Kooperation entgegenzunehmen und bei einer allfälligen Strafzumessung gebührend zu berücksichtigen.

B. Nachdem vom Pflichtigen am 19. September 2018 weitere Unterlagen eingefordert worden waren, reichte er diese dem kantonalen Steueramt am 20. Juni 2019 ein. Mit E-Mail gleichen Datums liess er von seinem Treuhänder ausführen, der Meinung gewesen zu sein, in der Schweiz für die Jahre 2007 bis 2013 nur den Lohn der Hochschule B, die Wohnung und die Schweizer Bankkonti versteuern zu müssen. Bei der Erstellung der straflosen Selbstanzeige sei nicht realisiert worden, dass die Steuerprogression für die Jahre 2007 bis 2011 auch korrigiert werden müsste. Bis Ende 2011 sei er in der Schweiz aber nur beschränkt steuerpflichtig gewesen.

C. Am 6. Januar 2020 gewährte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen Frist zur Stellungnahme zur erstellten Nachsteuer- und Zinsberechnung und den dazugehörigen Nachsteuergrundlagen betreffend die Jahre 2007 bis 2013. Für die Staats- und Gemeindesteuern wurden Nachsteuern von Fr. 351'930.55 und Zinsen von Fr. 25'706.00, Total Fr. 377'636.55, und für die direkte Bundessteuer Nachsteuern von Fr. 149'062.00 und Zinsen von Fr. 26'808.05, Total Fr. 175'870.05, berechnet. Die Stellungnahme des Pflichtigen erfolgte am 22. Januar 2020. Er wiederholte, in den Jahren 2007 bis 2011 in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtig gewesen zu sein, welchem Umstand in den Nachsteuergrundlagen nicht Rechnung getragen worden sei, weshalb das steuerbare Einkommen und Vermögen entsprechend zu korrigieren wäre.

D. Mit Verfügung vom 4. Februar 2020 setzte das Kantonale Steueramt die Nachsteuern (samt Zinsen) für die Steuerperioden 2007 bis 2013 entsprechend dem gemachten Vorschlag fest, das heisst für die Staats- und Gemeindesteuern in Höhe von Fr. 377'636.55 und die direkte Bundessteuer in Höhe von Fr. 175'870.05. Von einer Strafverfolgung wurde abgesehen. Als Adresse des Pflichtigen wurde H-Strasse 02, I, aufgeführt, vertreten durch die D AG, C. II. Gegen die Verfügung vom 4. Februar 2020 erhob der Pflichtige am 16. März 2020 in eigenem Namen Einsprache beim kantonalen Steueramt und beantragte die Aufhebung der Nachsteuerverfügungen für die Steuerperioden 2007 bis 2011. Die Nachsteuerveranlagungen 2007 bis 2011 seien nach der Ausscheidungsmethode über die beschränkte Steuerpflicht vorzunehmen. In den fraglichen Steuerperioden sei er in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtig gewesen. Die Einsprache wurde am 29. September 2020 abgewiesen, da der Pflichtige die Voraussetzungen sowohl für den steuerrechtlichen Wohnsitz als auch für den steuerrechtlichen Aufenthalt erfüllt habe und entsprechend unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Der Entscheid wurde dem Vertreter zugestellt.

III. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 12. November 2020 beantragte der Pflichtige wiederum in eigenem Namen beim Verwaltungsgericht die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 29. September 2020 betreffend die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern sowie direkten Bundessteuern (Nachsteuern für die Steuerperioden 2007 bis 2013). Es sei festzustellen, dass er in den Steuerperioden 2007 bis 2011 in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig gewesen sei und es sei die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern sowie direkten Bundessteuern (Nachsteuern für die Steuerperioden 2007 bis 2013) entsprechend anzupassen, alles unter entsprechender Kosten- und

Entschädigungsfolge. Auf dem Umschlag der Eingabe erschien die D AG als Absenderin, während in der Eingabe selber der Pflichtige mit Adresse in I als Wohnsitz aufgeführt wurde. Mit Schreiben vom 17. November 2020 forderte das Verwaltungsgericht den Pflichtigen auf, ein schweizerisches Zustelldomizil zu nennen und wies ihn darauf hin, dass ihm aufgrund seines Wohnsitzes im Ausland Frist für die Leistung einer Kautions angesetzt werde. Am 7. Dezember 2020 (Datum des Poststempels) gab der Pflichtige die Adresse der D AG als Zustelladresse an und hielt fest, bei Fragen könne man sich entweder an seinen Treuhänder C von der D AG oder an J (die Sekretärin des Pflichtigen bzw. der "K GmbH", E-Weg 01, F) wenden. In der Präsidialverfügung vom 16. Dezember 2020 wurde festgehalten, dass der Pflichtige laut tel.search.ch am Firmensitz der K GmbH zwar ebenfalls verzeichnet sei, er aber bei der von ihm angegebenen ausländischen Wohnadresse zu behaften und daher zu kautionsieren sei. Es wurde ihm daher Frist zur Leistung eines Vorschusses von Fr. 8'500.- für den Rekurs bzw. Fr. 5'500.- für die Beschwerde angesetzt, andernfalls auf die Rechtsmittel nicht eingetreten würde. Ausserdem wurden die Verfahren SR.2020.00030 betreffend Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2007–2013 und SR.2020.00031 betreffend Nachsteuern direkte Bundessteuer 2007–2013 vereinigt. Am 24. Dezember 2020 wurden die Kautionen einbezahlt. Das kantonale Steueramt beantragte am 13. Januar 2021 (Datum des Poststempels) die Abweisung des Begehrens des Pflichtigen, alles unter Kostenfolge zu dessen Lasten. Am 3. Februar 2021 ging eine Stellungnahme des Pflichtigen ein. Es folgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Das Rekursverfahren SR.2020.00030 in Sachen Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2007–2013 und das Beschwerdeverfahren SR.2020.00031 in Sachen Nachsteuern direkte Bundessteuer 2007–2013 betreffen denselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 16. Dezember 2020 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Der Pflichtige hält ausdrücklich fest, die Steuerveranlagung für die Steuerperioden 2012 bis 2013 nicht zu bestreiten. Der Streitgegenstand beschränkt sich entgegen seinen Anträgen insoweit auf die Steuerperioden 2007 bis 2011.

E. 2.1

Im Veranlagungsverfahren muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 133 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]; Art. 126 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (§ 133 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (BGr, 22. Oktober 2013, 2C_304/2013, E. 3.3, mit Hinweisen). Er hat somit eine Art "Garantenpflicht" für die vollständige und richtige (wahrheitsgetreue) Feststellung der für seine Veranlagung massgebenden tatsächlichen Verhältnisse (Martin Zweifel/Silvia Hunziker in : Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, [Kommentar DBG], Art. 126 DBG N. 3; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, [Handkommentar DBG], Art. 124 N 15; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, [Kommentar StG], § 133 N. 24). Die Veranlagungsbehörde hat die eingereichte Steuererklärung zu prüfen und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 138 Abs. 1 StG bzw. Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat; sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selbst im

Steuerdossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (siehe auch zum Folgenden, Zweifel/Hunziker, Kommentar DBG, Art. 130 DBG N. 11, mit Hinweisen, unter anderem auf BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, E. 2.1.2 und 2.1.3 = StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Sie ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen verpflichtet, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine behördliche Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neuen Tatsachen" im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen (ebenso BGr, 3. Juni 2019, 2C_440/2018, E. 2.2; BGr, 22. Oktober 2013, 2C_304/2013, E. 3.3; BGr, 7. Juni 2013, 2C_1225/2012, E. 3.1).

E. 2.2

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG). Gegenstand der Nachbesteuerung bilden demnach die Steuern, welche zu Unrecht nicht erhoben worden sind, sowie die Zinsen. Ist vorher eine Veranlagung unterblieben, so entspricht die Nachsteuer dem Betrag, der in der Veranlagung aufgrund der vollständigen (neuen) Elemente festgesetzt wird. Wurde vorgängig eine unvollständige Veranlagung vorgenommen, so ergibt sich die Nachsteuer aus der Differenz zwischen der ursprünglichen und der neuen Veranlagung (Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 26 Rz. 38). Das Nachsteuerverfahren hat jedoch keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung zur Folge. Die Neueinschätzung ist vielmehr auf jene Punkte beschränkt, in denen sich aufgrund des neuen Materials eine Ergänzung ergibt. Im Übrigen bleibt die frühere tatsächliche und rechtliche Würdigung massgebend, gleichgültig, ob sich dies zugunsten oder zuungunsten des Pflichtigen auswirkt (Zweifel et. al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 39).

E. 2.3

Gemäss Art. 153 Abs. 3 DBG sind im Nachsteuerverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze sowie das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar.

E. 3.1

Zusammengefasst stellt sich der Pflichtige auf den Standpunkt, in den Jahren 2007 bis und mit 2011 in I den Hauptwohnsitz gehabt zu haben und daher in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtig gewesen zu sein. Daher sei eine entsprechende Anpassung der Nachsteuerveranlagungen vorzunehmen. Auf seine einzelnen Argumente ist sogleich zurückzukommen.

E. 3.2

Das kantonale Steueramt geht dagegen davon aus, dass der Pflichtige in der fraglichen Zeit zweifelsfrei die Voraussetzungen sowohl für den steuerrechtlichen Wohnsitz als auch den steuerrechtlichen Aufenthalt erfüllt habe und unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. 2002 habe er die Niederlassungsbewilligung C erworben und sich hier angemeldet. 2006 habe er eine Eigentumswohnung in F gekauft. Damit erfülle er die Voraussetzungen für den steuerrechtlichen Wohnsitz, selbst wenn seine Ehefrau allenfalls in Spanien gelebt habe.

Auch aus den Lohnausweisen sei ersichtlich, dass er ganzjährig hier angestellt gewesen sei und einen Beschäftigungsgrad von 75% gehabt habe. Berufsauslagen habe er für das ganze Jahr geltend gemacht. Entsprechend seien, mit Ausnahme von Grundstücken ausserhalb des Kantons bzw. ausserhalb der Schweiz, sämtliche Vermögenswerte und die daraus resultierenden Erträge in F bzw. in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Dem sei Rechnung getragen worden, indem die in Spanien gelegenen Liegenschaften mittels Ausscheidung lediglich für die Satzbestimmung herangezogen worden seien, so auch die der in Spanien lebenden Ehefrau zuzuweisenden Faktoren. Ausserdem sei der Pflichtige im ordentlichen Veranlagungsverfahren immer gemäss den Regeln der unbeschränkten Steuerpflicht veranlagt worden, weshalb zusätzlich nicht ersichtlich sei, warum von diesem Vorgehen im Nachsteuerverfahren abgewichen werden sollte.

E. 3.3

Im Einzelnen macht der Pflichtige geltend, seit Erhalt der Niederlassungsbewilligung C im Jahr 2002 fälschlicherweise als hier unbeschränkt steuerpflichtig erfasst worden zu sein. Die Niederlassungsbewilligung habe er aufgrund seiner Professur bekommen und lasse nicht einfach auf eine Ansässigkeit in der Schweiz schliessen. Zum Zweck des Erwerbs einer 2,5-Zimmer-Wohnung habe er sich in der Schweiz angemeldet. Allerdings könne aufgrund des zivilrechtlichen Wohnsitzes nicht automatisch auf einen steuerrechtlichen Wohnsitz geschlossen werden. In den Jahren 2007 bis 2011 habe er in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. Aufenthalt gehabt. Vielmehr habe er sich in diesen Jahren hauptsächlich in Spanien und im Ausland aufgehalten, wo er für seine in Spanien ansässige K GmbH diverse Grossprojekte durchgeführt habe, so in Holland, Frankreich, Portugal und China. Dies ergebe sich auch aus seinem Buch "...". Entsprechend habe sich I als Hauptsteuerdomizil mit unbeschränkter Steuerpflicht in Spanien qualifiziert. Zwecks Ausübung seiner Professur sei er während sechs Monaten pro Jahr für jeweils zwei Tage pro Woche in die Schweiz gereist, um Vorlesungen zu halten. Seine Lehrtätigkeit habe vor Ort 48 Tage pro Jahr bzw. zwei Tage während zwölf Wochen beansprucht, den Rest habe er in Spanien erledigt. Das am Lehrstuhl ausgeübte Pensum von 75 % habe deshalb mit marginaler physischer Anwesenheit in der Schweiz und hauptsächlich Aufhalten in Spanien ohne Weiteres bewerkstelligt werden können. Zwischen den Semestern sei er nie in die Schweiz zurückgekehrt, weshalb jeweils mehr als nur eine "vorübergehende Unterbrechung" seiner Aufenthalte in der Schweiz erfolgt sei. Der Anspruch auf Abzug von Berufsauslagen bestehe unabhängig davon, wo die Tätigkeit erbracht worden sei. Die Kriterien eines qualifizierten Aufenthalts in der Schweiz seien mangels Kontinuität des Aufenthalts nicht erfüllt. Seine Ehefrau lebe in Spanien und sei auch damals dort wohnhaft gewesen. Seine Tochter habe bis 2008 in der Familienwohnung in I gelebt und auch der Sohn sei erst 2011 ausgezogen. Bis dahin habe sich der Mittelpunkt seines Lebens im Sinn von Art. 4 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweiz und Spanien (DBA-ES; SR 0.672.933.21) zweifellos in I befunden, welches Abkommen zur Qualifikation des steuerrechtlichen Wohnsitzes zwingend Anwendung finde. Erst nach Auszug der Kinder habe er in der Schweiz eine Gesellschaft gegründet, um hier Projekte durchzuführen. In der Folge habe er 2012 seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt. Vorher habe er sich im offensichtlichen Irrtum über die hier formell veranlagte unbeschränkte Steuerpflicht befunden und habe die Rechtsmittelfristen in gutem Glauben verstreichen lassen. Zu berücksichtigen sei auch, dass die Steuerbehörde bis zur Offenlegung seiner ausländischen Aktivitäten gar nicht in der Lage gewesen sei, die tatsächliche und rechtliche Würdigung seiner Ansässigkeit nach den Regeln des

Doppelbesteuerungsabkommens vorzunehmen.

E. 4.1

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass das Nachsteuerverfahren keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung bezwecken kann. Die Neueinschätzung ist vielmehr auf jene Punkte beschränkt, in denen sich aufgrund des neuen Materials eine Ergänzung ergibt (E. 2.2). Etwas anderes ergibt sich auch hier nicht. Wie sich zeigen wird, ist insbesondere der steuerrechtliche Wohnsitz des Pflichtigen zwischen 2007 bis 2011 nicht neu zu untersuchen.

E. 4.2.1

Es steht ausser Frage, dass der Pflichtige in den streitbetroffenen Jahren ordentliche Steuererklärungen für natürliche Personen mit Adresse in F ausgefüllt hat. Dabei war er stets fachkundig vertreten. Der Pflichtige führt selber aus, sich zwecks Erwerbs einer Wohnung angemeldet und da den zivilrechtlichen Wohnsitz gehabt zu haben. In der Steuererklärung 2006 findet sich die Bemerkung: "Uebertrag aus Vermögen Spanien zur Wohnungskauffinanzierung". Im Übrigen reichte der Pflichtige in den streitbetroffenen Jahren zusammen mit den ordentlichen Steuererklärungen die üblichen Beilagen ein, so den von der Hochschule B ausgestellten Lohnausweis, die Berufsauslagen, das Schuldenverzeichnis, die Versicherungsprämien, das Wertschriften- und Guthabenverzeichnis und Aufstellungen in Zusammenhang mit dem Wohneigentum. Angaben zu Einkünften oder Vermögen im Ausland wurden keine gemacht, obwohl dies im Steuererklärungsformular explizit verlangt wird und dem rechtskundig vertretenen Pflichtigen daher nicht entgangen sein konnte. Auch machte er keine Doppelansässigkeit geltend, was gegebenenfalls zu tun und nachzuweisen ihm oblegen wäre (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht , Internationales Steuerrecht , Basel 2015, [Kommentar Internationales Steuerrecht], Art. 4 OECD-MA N. 102; vgl. VGr, 15. Juli 2015, SB.2014.00144/2014.00145, E. 5.1) . Die Steuerbehörde durfte sich ihrerseits aber grundsätzlich darauf verlassen, dass der Pflichtige die Steuererklärungen richtig und vollständig ausgefüllt hatte. Gestützt auf die Angaben und Unterlagen des Pflichtigen durfte die Steuerbehörde insbesondere auch von seiner hiesigen unbeschränkten Steuerpflicht ausgehen (E. 2.1). Es wäre am Pflichtigen gewesen, dies im Rahmen des ordentlichen Verfahrens zu bestreiten und den Gegenbeweis für den (erst jetzt) geltend gemachten Lebensmittelpunkt in Spanien zu erbringen (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N. 32 f. , N. 52, je mit Hinweisen). Ein offensichtlicher Irrtum des sachkundig vertretenen Pflichtigen hinsichtlich seines steuerrechtlichen Wohnsitzes bzw. das Vorbringen, er habe die ordentlichen Rechtsmittel in gutem Glauben ungenutzt verstreichen lassen, erscheint als wenig wahrscheinlich. So oder so wäre in diesem Zusammenhang eine Revision der rechtsbeständigen Veranlagungen von vornherein ausgeschlossen , hätte er doch den behaupteten Lebensmittelpunkt in I unter Wahrung der ihm zumutbaren Sorgfalt im ordentlichen Verfahren geltend machen können (Art. 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], vgl. auch Martin E. Loser in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. A., Basel 2017, [Kommentar StHG], Art. 51 StHG N. 25, 25a).

E. 4.2.2

Diese Konsequenz ergibt sich auch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGr, 11. Februar 2019, 2C_263/2018, E. 3.4). Das Bundesgericht hält fest, nach Art. 51 Abs. 2 StHG sei die Revision einer rechtsbeständigen Veranlagung ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringe, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Bestimmung finde im Nachsteuerverfahren sinngemässe Anwendung. Während die Revision nach Art. 51 StHG ein Revisionsverfahren zugunsten der steuerpflichtigen Person sei, stelle die Nachsteuer nach Art. 53 StHG ein Revisionsverfahren zuungunsten der steuerpflichtigen Person dar. Im Sinne der Waffengleichheit zwischen der steuerpflichtigen Person und der Steuerbehörde könne es der Steuerbehörde im Nachsteuerverfahren daher nicht möglich sein, sich auf Tatsachen und Beweismittel zu stützen, die schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätten berücksichtigt werden können. Dass vorliegend der Nachsteuertatbestand als solches erfüllt ist, ergibt sich schon aus der Selbstanzeige. Dies gilt auch für die streitbetroffenen Steuerjahre 2007 bis 2011. So liess der Pflichtige seinerseits mit E-Mail vom 20. Juni 2019 gegenüber dem kantonalen Steueramt ausführen, im Rahmen der Selbstanzeige sei nicht realisiert worden, dass die Steuerprogression der Jahre 2007 bis 2011 auch korrigiert werden müsste. Demnach sind die Voraussetzungen für eine Revision zuungunsten des Pflichtigen (also Nachsteuern) im Sinn der bundesgerichtlichen Erwägung gegeben. Dieselbe Selbstanzeige kann hier aber nicht zu einer Aufweichung oder gar Aufhebung der strengen Voraussetzungen für ein Revisionsverfahren zugunsten des Pflichtigen, verbunden mit einer vollumfänglichen Neuüberprüfung der früheren Veranlagungen, führen. Wie erwähnt, hatte die Steuerbehörde in den streitbetroffenen Jahren keinen Anlass, an den (unvollständigen) Angaben des Pflichtigen und dessen hiesigem Lebensmittelpunkt zu zweifeln. Sollte der sachkundig vertretene Pflichtige tatsächlich vom Hauptsteuerdomizil I ausgegangen sein, wäre es ihm in Wahrung der ihm zumutbaren Sorgfalt ohne Weiteres möglich gewesen, eine dahingehende Prüfung im ordentlichen Verfahren, gegebenenfalls unter Ausschöpfung der ordentlichen Rechtsmittel, zu erwirken. Allenfalls hätte ein Verständigungsverfahren im Sinn von Art. 24 DBA-ES angestrengt werden müssen. Stattdessen liess der Pflichtige die auf seinen Angaben basierenden Veranlagungen Jahr um Jahr in Rechtskraft erwachsen. Es kann nicht angehen, wegen dieses widersprüchlichen Verhaltens des Pflichtigen erst jetzt, im Nachsteuerverfahren, die Wohnsitzfrage zu überprüfen (Zweifel/Hunziker, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N. 48, mit Hinweisen, vgl. auch N. 102, mit Hinweisen; vgl. auch Richner at al., Kommentar StG, § 160 N. 20).

E. 4.2.3

Am Gesagten ändert auch nichts, wenn der Pflichtige die Steuerauscheidungen mittels unvollständiger Deklarationen gleich selber in gutem Glauben vorgenommen habe, wie er letztlich geltend macht. Eher könnte ein treuwidriges Verhalten seinerseits im Raum stehen, was aber nicht weiter abgeklärt zu werden braucht. Selbstredend ist die Vornahme der Steuerauscheidungen der Behörde vorbehalten, was dem fachkundig vertretenen Pflichtigen von vornherein klar sein musste und sich zudem auch für Laien unmissverständlich aus den Steuererklärungsformularen ergibt. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Rechtsunkenntnis des Pflichtigen keinen Revisionsgrund darstellt (Martin E. Loser, Kommentar StHG, Art. 51 N. 26a, mit Hinweisen).

E. 4.2.4

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass ein Vorentscheid bezüglich der Steuerhoheit bzw. ein Feststellungsentscheid, wonach der Pflichtige in den Steuerperioden 2007 bis 2011 in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtig gewesen sei, sowieso nicht in Frage kommen könnte. Streitgegenstand ist nämlich nicht die hiesige Steuerhoheit als solche, sondern nur der Umfang der subjektiven Steuerpflicht, was aber gemäss der Rechtsprechung gegen die Fällung eines entsprechenden Vor- bzw. Feststellungsentscheids spricht (Zweifel/Hunziker, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N. 34, mit Hinweis auf RB 1997 Nr. 41 [Leitsatz] = StE 1997 B 11.3 Nr. 10; Zweifel et. al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 20 Rz. 9; siehe auch Merkblatt des kantonalen Steueramts über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit ab Steuerperiode 1999 nach dem neuen Steuergesetz vom 8. Juni 1997, vom 24. November 1999, ZStB Nr. 3.1 Rz. 16 f.).

E. 4.3.1

Demnach entfällt im Rahmen des infrage stehenden Nachsteuerverfahrens eine Neuüberprüfung der Steuerhoheit und es ist hinsichtlich der streitbetroffenen Steuerjahre 2006 bis 2011 wie bezüglich der anerkannten Steuerjahre 2012 und 2013 vorzugehen. Eine anderweitige Zuweisung der Vermögenswerte oder Einkünfte, wie der Pflichtige infolge des erst jetzt bestrittenen steuerrechtlichen Wohnsitzes beantragt, rechtfertigt sich nicht. Vielmehr ist aus den eingereichten Steuererklärungen und Beilagen sich ergebenden hiesigen steuerlichen Wohnsitz gemäss § 3 Abs. 1 StG wie Art. 3 Abs. 1 DBG festzuhalten.

E. 4.3.2

Das hat wie erwähnt zur Folge, dass grundsätzlich das gesamte weltweite Einkommen und Vermögen des Pflichtigen der hiesigen Besteuerung unterliegen (unbeschränkte Steuerpflicht; Welteinkommensprinzip; vgl. Zweifel/Hunziker, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N. 26). Dies deckt sich mit Art. 4 Abs. 1 DBA-ES (mit der Sachüberschrift "Steuerlicher Wohnsitz"). Gemäss dieser Bestimmung bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" im Sinn des Abkommens "eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist", was auf den Pflichtigen für die streitbetroffenen Jahre zweifelsohne zutrifft. Daran ändert nichts, dass seine Ehefrau und die Kinder weiterhin in I ihren Wohnsitz hatten. Der Pflichtige liess denn auch in den Steuererklärungen die Adresse der Ehefrau und Kinder jahrelang unerwähnt, womit er gleich selber unterschiedliche Wohnsitze zwischen ihm und der Ehefrau mit den Kindern deklarierte, ohne aber gleichzeitig die hiesige unbeschränkte Steuerpflicht infrage zu stellen oder eine Doppelansässigkeit geltend zu machen. Ehegatten müssen denn auch nicht zwingend denselben Wohnsitz haben, was vorliegend angesichts der 75%igen Hochschule-B-Professur des Pflichtigen und der Distanz zwischen F und I nahelag (vgl. Zweifel/Hunziker, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N. 44; Felix Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 3 N. 30 f.; Felix Richner et al., Kommentar StG, § 3 N 29, N 43 ff.; vgl. auch SB.2014.00144/2014.00145, E. 3.2). Selbstredend ging mit dieser jahrelangen bedeutenden Tätigkeit des Pflichtigen an der Hochschule B eine regelmässige zusammenhängende physische Präsenz vor Ort einher, wofür auch der Erwerb der Eigentumswohnung in F sprach. Diese objektiven Umstände weisen darauf hin, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen auch in den streitbetroffenen Jahren hier befand. Dem Aufenthalt des Pflichtigen kam mindestens die Qualität eines die

unbeschränkte Steuerpflicht auslösenden so genannten qualifizierten Aufenthalts zu (vgl. Zweifel/Hunziker, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N. 60 f., mit Hinweisen). Von einer bloss marginalen, nicht zusammenhängenden physischen Präsenz bzw. nur vorübergehenden Aufenthalten des Pflichtigen in der Schweiz während der streitbetroffenen Jahre kann jedenfalls keine Rede sein, selbst wenn er regelmässig nach I flog bzw. sich in den Semesterferien dort aufhielt und seine spanische K GmbH bei der Durchführung diverser Grossprojekte, die teils ausserhalb Spaniens lagen, begleitete (vgl. Zweifel/Hunziker, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N. 45 f. und N. 56, je mit Hinweisen). An dieser Stelle ist nochmals darauf hinzuweisen, dass es so oder so Sache des Pflichtigen gewesen wäre, im Rahmen des ordentlichen Verfahrens auf die seiner (erst jetzt vertretenen) Meinung nach engere Beziehung zu I bzw. eine allfällige Doppelansässigkeit hinzuweisen, um alsdann eine entsprechende Kaskadenüberprüfung im Sinn von Art. 4 Abs. 2 DBA-ES zu erlangen. Dies hat er gerade nicht getan.

E. 4.4

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG) und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit §§ 152 und 162 Abs. 3 StG; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

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