

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00016 vom 25. Mai 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-05-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2021.00016](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2021.00016)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00016 du 25 mai 2022

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00016 del 25 maggio 2022

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2007-2011) | Reformatio in peius und Nichtverwirkung des Nachbesteuerungsanspruchs. [Obwohl im Steuerhoheitsverfahren bereits rechtskräftig über die Steuerhoheit des Kantons Zürich in den Steuerperioden 2007-2011 entschieden wurde, nachbesteuerte das kantonale Steueramt im Nachsteuerverfahren lediglich die Steuerperioden 2009-2011, weil es eine Verwirkung des Steueranspruchs befürchtete. Nach Androhung einer reformatio in peius erklärte der Pflichtige den Rückzug seiner Beschwerde.] Verfahrensgegenstand (E. 1).

Nachbesteuerung: Vorliegend ist die Unterbesteuerung und das Vorliegen von Novenstrittig (E. 2). Die Änderung einer formell rechtskräftigen Verfügung zugunsten der steuerpflichtigen Person ist bei Vorliegen eines Revisionsgrundes, im Rahmen einer Berichtigung oder bei Dauerverfügungen oder anderen in die Zukunft wirkenden Verfügungen nach den Regeln über die Anpassung infolge nachträglicher Änderung der massgebenden Sachumstände oder Rechtsgrundlagen möglich (E. 4.1). Die Frage der Steuerhoheit bzw. der Steuerpflicht des Pflichtigen im Kanton Zürich in den Steuerperioden 2007-2011 ist bereits im Steuerhoheitsverfahren rechtskräftig entschieden worden und kann nicht mehr Gegenstand des Nachsteuerverfahrens bilden (E. 4.2). Die gegenteilige Auffassung des Steueramts ist nicht nachvollziehbar und entbehrt einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage. Insbesondere kann auch von einer Verwirkung des Steueranspruchs keine Rede sein. Die gegenteilige steueramtliche Auffassung basiert auf einer falschen Interpretation der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und einer unzulässigen Übertragung der Verwirkungspraxis bei der ordentlichen Besteuerung auf Nachsteuerverfahren (E. 4.3). Da alle Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung vorliegen und der Nachbesteuerungsanspruch des Kantons Zürich nicht verwirkt ist, sind im Rahmen einer (angedrohten) reformatio in peius und zur Sicherstellung einer gesetzmässigen Besteuerung die Steuerperioden 2007-2011 nachzubesteuern und ist der Rückzugserklärung des Pflichtigen nicht stattzugeben (E. 4.4 und 5). Nachsteuerfestsetzung gemäss Nachsteuerverfügung (E. 6). Ausgangsgemässe Auferlegung der Gerichtskosten und Nichtzusprechung von Entschädigungen (E. 7). Teilweise Gutheissung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SR.2021.00016 Urteil der 2. Kammer vom 25. Mai 2022 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, Rekurrent, gegen Kanton Zürich, Rekursgegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und

Gemeindesteuern 2007–2011), hat sich ergeben: I. Mit in Rechtskraft erwachsenem Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2018 wurde festgestellt, dass A (nachfolgend: der Pflichtige) seinen steuerlichen Wohnsitz ab der Steuerperiode 2007 in der Stadt B bzw. im Kanton Zürich hat. Hierauf wurden ihm am 3. Dezember 2019 Nachsteuern (samt Zinsen) von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2007–2011) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer 2007–2011) und Bussen von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2007–2011) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer 2007–2011) sowie Verfahrenskosten von Fr. ... auferlegt. Die hiergegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 23. Juli 2021 hinsichtlich der auferlegten Bussen und der im bundesteuerlichen Verfahren erhobenen Nachsteuern jeweils vollumfänglich gut. Betreffend die Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern 2009–2011 stellte es fest, dass der steuerliche Wohnsitz und eine damit einhergehende unbeschränkte Steuerpflicht des Pflichtigen erst seit der Steuerperiode 2009 erstellt sei, weshalb die Einsprache teilweise gutgeheissen und die auferlegte Nachsteuer auf Fr. ... reduziert wurde. II. Mit Rekurs vom 8. September 2021 beantragte der Pflichtige den "Erlass" bzw. die "Aufhebung der gesamten Nachsteuer Forderung". Mit Rekursantwort vom 5. Oktober 2021 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung des Rekurses und die vollumfängliche Bestätigung seiner Einspracheentscheide vom 23. Juli 2021, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Pflichtigen. Mit Präsidialverfügung vom 10. März 2022 stellte das Verwaltungsgericht fest, dass der Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit vom 4. Dezember 2018 unangefochten in Rechtskraft erwachsen sei und die Frage der Steuerhoheit bzw. der Steuerpflicht des Rekurrenten in der Stadt B bzw. im Kanton Zürich in den Steuerperioden 2007–2011 damit grundsätzlich nicht mehr Gegenstand des Nachsteuerverfahrens bilden könne. Es zog deshalb für die Staats- und Gemeindesteuern eine reformatio in peius unter Einbezug der Steuerperioden 2007 und 2008 in Betracht und gewährte den Parteien hierzu das rechtliche Gehör. Hierauf erklärte der Pflichtige am 17. März 2022, seinen Rekurs zurückziehen zu wollen und das kantonale Steueramt ersuchte am 5. April 2022 um eine Fristverlängerung zur Einreichung einer Stellungnahme zur in Aussicht gestellten reformatio in peius. Nachdem das Verwaltungsgericht dem kantonalen Steueramt eine letztmalige Frist zur Nachreichung einer Stellungnahme gewährt hatte, reichte es am 7. April 2022 eine Stellungnahme nach und beantragte, dass der Rückzugserklärung des Pflichtigen unter Kostenfolgen für denselben stattzugeben sei. Es folgten keine weiteren Stellungnahmen. Die Kammer erwägt: 1. Verfahrensgegenstand bilden die kantonalen Steuern, während das (Nachsteuer-)Verfahren betreffend die direkten Bundessteuern von der Vorinstanz "mangels Unterbesteuerung" bzw. Besteuerung im Kanton C eingestellt wurde und nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet (vgl. dazu bereits die Erwägungen der verwaltungsgerichtlichen Präsidialverfügung vom 10. März 2022). Ebenfalls nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden die vorinstanzlich gutgeheissenen Einsprachen in den Hinterziehungsverfahren.

### **E. 2.1**

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 bzw. Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]). Das Recht auf die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens erlischt zehn Jahre nach Ablauf

der Steuerperiode, für die eine Taxation zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Taxation unvollständig geblieben ist. Das Recht auf die Festsetzung einer Nachsteuer erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (§ 161 StG).

### **E. 2.2**

Vorliegend ist unbestritten bzw. durch die Akten dokumentiert, dass der Pflichtige zum Zeitpunkt der Nachbesteuerung bereits rechtskräftig im Kanton C eingeschätzt worden war, das Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2007–2011 innerhalb der Zehnjahresfrist eingeleitet wurde und das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer – unter Vorbehalt nachfolgender Bemerkungen zum interkantonalen Verhältnis – nicht verwirkt ist. Strittig ist jedoch, ob es im Kanton bzw. der Stadt B zu einer Unterbesteuerung gekommen ist und ob Noven vorliegen, welche eine Nachbesteuerung zu rechtfertigen vermögen.

### **E. 3.1**

Der Pflichtige behauptete in seinem Rekurs vom 8. September 2021, seinen Lebensmittelpunkt in den strittigen Steuerperioden 2007–2011 stets im Kanton C gehabt zu haben, weshalb eine Besteuerung im Kanton Zürich dem Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV) widersprechen würde und gesetzeswidrig sei. Weiter rügte er die lange Verfahrensdauer, eine angeblich verspätete Wohnsitzabklärung durch das kantonale Steueramt und eine angeblich fehlerhafte Anmeldung seines "Nebenwohnsitzes in B" beim zuständigen Einwohnermeldeamt.

### **E. 3.2**

Im Gegensatz hierzu wurde bereits in dem in Rechtskraft erwachsenem Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2018 (Steuerhoheitsverfahren) festgestellt, dass der Pflichtige seinen steuerlichen Wohnsitz ab der Steuerperiode 2007 in der Stadt B bzw. im Kanton Zürich hatte. In den Entscheiderwägungen wurde hierbei ausdrücklich festgehalten, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Pflichtigen bereits im Jahr 2006 in die Stadt B verlagert hätten, wo der Pflichtige per Juli 2006 eine 4,5-Zimmerwohnung anmietete. Gleichwohl hielt das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid vom 23. Juli 2021 fest, dass es "nach nochmaliger Prüfung der Aktenlage [...] nicht ganz unglaubwürdig" erscheine, dass der Pflichtige seinen steuerlichen Wohnsitz erst ab der Steuerperiode 2009 in den Kanton Zürich verlegt habe. In seiner Stellungnahme vom 7. April 2022 hielt das kantonale Steueramt nicht mehr an dieser Darstellung fest und verwies stattdessen auf ein bundesgerichtliches Präjudiz (BGr, 19. Januar 2021, 2C\_428/2020), welches angeblich der Nachbesteuerung der Steuerperioden 2007 und 2008 entgegenstehen würde. Zudem wurde neu argumentiert, dass es bei einer Besteuerung der Steuerperioden 2007 und 2008 zu einer realen Doppelbesteuerung im Umfang von rund Fr. ... gekommen wäre, entsprechend dem im Kanton C in den Steuerperioden 2007 bis 2011 versteuerten Betrag, zumal die Steuerbehörden des Kantons C bereits mündlich mitgeteilt hätten, die im Kanton C bezahlten Steuern nicht zurückzuerstatten zu wollen. Sodann will das kantonale Steueramt in einer als "etwas kreativ" bezeichneten Lösung die Steuern so festgelegt haben, dass der Pflichtige "unter dem Strich die geschuldeten Steuern und Zinsen und sogar noch etwas mehr" bezahlen müsse, wenngleich "teilweise in einem falschen Kanton".

### **E. 4.1**

Die Änderung einer formell rechtskräftigen Verfügung zugunsten der steuerpflichtigen Person ist bei Vorliegen eines Revisionsgrundes gemäss § 155 Abs. 1 StG, im Rahmen

einer Berichtigung gemäss § 159 StG oder bei Dauerverfügungen oder anderen in die Zukunft wirkenden Verfügungen nach den Regeln über die Anpassung infolge nachträglicher Änderung der massgebenden Sachumstände oder Rechtsgrundlagen möglich. Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch von der öffentlichen Hand angerufen werden. Insbesondere besteht kein Raum für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung (BGr, 24. Februar 2012, 2C\_519/2011, E. 3.3; Martin Zweifel et. al. [Hrsg.], Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich 2018, § 26 Rz. 7 f.; vgl. auch Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., Zürich etc. 2014, Vorbem. zu §§ 86a–86d N. 20).

#### **E. 4.2**

Mit Vorentscheid und Einspracheentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit vom 9. März 2018 bzw. 4. Dezember 2018 wurde jeweils festgestellt, dass der Pflichtige ab der Steuerperiode 2007 in der Stadt B bzw. im Kanton Zürich steuerpflichtig war. Aus den Erwägungen des Steuerhoheitsentscheids erschliesst sich sodann klar und mit ausführlicher Begründung, dass es sich dabei um den steuerlichen Wohnsitz und nicht bloss um ein Nebensteuerdomizil bzw. "Nebenwohnsitz" des Pflichtigen handelte, während die von ihm behauptete Wohnsitznahme bei einem Freund in D (Kanton C) nicht glaubhaft erscheint und bereits dem Dispositiv des Einsprache- bzw. Steuerhoheitsentscheids vom 4. Dezember 2018 widersprechen würde. Es ist sodann nicht ersichtlich, über was für eine Art von Nebensteuerdomizil bzw. "Nebenwohnsitz" der zunächst unselbständig erwerbstätige und ab Februar 2011 bei seiner eigenen GmbH als Geschäftsführer beschäftigte Pflichtige im Kanton bzw. der Stadt B verfügen sollte, nachdem er hier in den strittigen Steuerperioden weder über einen Geschäftsbetrieb, noch über eine Betriebsstätte oder Grundeigentum verfügte. Mangels Anfechtung erwuchs der Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2018 in Rechtskraft. Entsprechend kann die Frage der Steuerhoheit bzw. der Steuerpflicht des Pflichtigen in der Stadt B bzw. im Kanton Zürich in den Steuerperioden 2007–2011 grundsätzlich nicht mehr Gegenstand des Nachsteuerverfahrens bilden und ist – mangels ersichtlichem Nebensteuerdomizil und aufgrund der verbindlichen Feststellungen im Steuerhoheitsverfahren – von einem steuerlichen Wohnsitz mit unbeschränkter Steuerpflicht im Sinn von § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG im Kanton bzw. der Stadt B auszugehen. Auf die gegenteiligen Behauptungen des Pflichtigen muss hingegen nicht weiter eingegangen werden, nachdem keinerlei Revisions- oder Nichtigkeitsgründe ersichtlich sind, welche eine Neuurteilung gebieten würden. Sodann kann dem kantonalen Steueramt grundsätzlich keine verspätete Wohnsitzabklärung oder ungebührliche Verfahrensverzögerung vorgeworfen werden, nachdem es zunächst auf die Meldeverhältnisse und eine korrekte Steuerdeklaration des Pflichtigen vertrauen durfte, der Pflichtige sich erst per 1. März 2016 in der Stadt B angemeldet und seinen Wohnsitz bzw. Lebensmittelpunkt zuvor (wahrheitswidrig) im Kanton C verortet hatte. Insbesondere kann es dem kantonalen Steueramt auch nicht zum Vorwurf gereichen, wenn der Pflichtige und/oder dessen Vermieterschaft eine fristgerechte Anmeldung bei der zuständigen Einwohnerkontrolle versäumt haben. Erst aufgrund der am 8. Juli 2016 beim Steueramt der Stadt B eingetroffenen Denunziation musste sich das kantonale Steueramt zu weiteren Sachverhaltsabklärungen veranlasst sehen.

#### **E. 4.3**

Im Lichte dieser Überlegungen ist auch die Begründung des kantonalen Steueramts, weshalb lediglich die Steuerperioden 2009–2011 nachbesteuert werden sollten, nicht nachvollziehbar und entbehrt einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage:

#### **E. 4.3.1**

Zunächst muss sich auch das kantonale Steueramt die Rechtskraft des Steuerhoheitsentscheids vom 4. Dezember 2018 entgegenhalten lassen und durfte es deshalb die bereits rechtskräftig entschiedene Frage der Steuerhoheit nicht einfach in seinem Einspracheentscheid vom 23. Juli 2021 erneut zur Disposition stellen. Dies erst recht nicht, nachdem das kantonale Steueramt in seiner Nachsteuerverfügung vom 3. Dezember 2019, seiner Rekursantwort vom 5. Oktober 2021 und seiner Stellungnahme vom 7. April 2022 selbst davon auszugehen scheint, dass der Pflichtige seinen Lebensmittelpunkt (spätestens) ab der Steuerperiode 2007 im Kanton Zürich hatte und die gegenteiligen Ausführungen im Einspracheverfahren offenkundig vorgeschoben wurden, weil das kantonale Steueramt eine Verwirkung des Steueranspruchs befürchtete.

#### **E. 4.3.2**

Von einer Verwirkung des Steueranspruchs kann jedoch keine Rede sein: Ein Kanton, der die für die Steuerpflicht erheblichen Tatsachen kennt oder kennen kann und dessen ungeachtet mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet, verwirkt sein Besteuerungsrecht, wenn aufgrund des entsprechenden Steuerbezugs ein anderer Kanton zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell korrekt, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat. Die entsprechende Verwirkungsfrist für die ordentliche Einschätzung tritt demgemäss zwei Jahre nach dem Ende der Veranlagungsperiode ( $n + 2$ ) ein (BGr, 19. Januar 2021, 2C\_428/2020, E. 4.1; BGE 139 I 64, E. 3.2). Eine solche Berechnungsweise kann allerdings nur Platz greifen, wenn der nachträglich Anspruch erhebende Kanton im Jahr  $n + 2$  von seinem Besteuerungsrecht schon Kenntnis hatte, ansonsten sein Zuwarten nicht als "ungebührlich" bezeichnet werden kann (BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 4.1). Bei einem Nachsteuerverfahren ist entsprechend nicht das Ende der Steuer- bzw. Veranlagungsperiode fristauslösend, sondern entscheidend, ab welchen Zeitpunkt die zur Nachbesteuerung berechtigenden Noven aufgedeckt wurden. Sind die für die Nachbesteuerung massgebenden Verhältnisse bekannt, ist das Nachsteuerverfahren ohne ungebührliche Verzögerungen durchzuführen und den anderen betroffenen Kantonen anzuzeigen (BGr, 19. Januar 2021, 2C\_428/2020, E. 4.2). Sodann verwirkt der Steuerpflichtige das Recht zur Anfechtung einer bereits rechtskräftigen kantonalen Veranlagung, wenn er die Steuerpflicht eines anderen Kantons in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantons vorbehaltlos anerkennt. Von einer derartigen vorbehaltlosen Anerkennung ist insbesondere auszugehen, wenn sich die Steuerpflichtige der Veranlagung ausdrücklich oder stillschweigend unterwirft (vorbehaltlose Abgabe einer Steuererklärung), die geforderten Steuerbeträge vorbehaltlos bezahlt und die Einsprache bzw. Einlegung weiterer Rechtsmittel unterlässt (BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 6.1).

#### **E. 4.3.3**

Vorliegend wurde erst durch eine am 8. Juli 2016 beim Steueramt der Stadt B eingegangene schriftliche Denunziation der Anfangsverdacht erweckt, dass der Pflichtige seinen steuerlichen Wohnsitz in den strittigen Steuerperioden im Kanton bzw. der Stadt B gehabt

haben könnte. Erst die mit Abschlussbericht der Stadt B vom 1. Juni 2017 abgeschlossenen Abklärungen betreffend des Hauptsteuerdomizils des Pflichtigen erhärteten den Verdacht eines steuerlichen Wohnsitzes im Kanton Zürich dermassen, dass den Steuerbehörden des Kantons C nach Treu und Glauben innert kurzer Frist Mitteilung über die Beanspruchung der Zürcher Steuerhoheit gemacht werden musste. Dies hat das kantonale Steueramt mit Mitteilung vom 21. September 2017 zeitnah gemacht, sodass von einem ungebührlichen Zuwarten oder einer Verwirkung des Steueranspruchs keine Rede sein kann. Soweit im Abschlussbericht der Stadt B vom 1. Juni 2017 und der Stellungnahme des kantonalen Steueramts vom 7. April 2022 gleichwohl auf die zweijährige Verwirkungsfrist nach Ablauf der jeweiligen Steuer- bzw. Veranlagungsperiode verwiesen wird, basiert diese Auffassung auf einer falschen Interpretation der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und einer unzulässigen Übertragung der Verwirkungspraxis bei der ordentlichen Besteuerung auf Nachsteuerverfahren. Es ist sodann auch nicht einzusehen, weshalb ein Kanton im interkantonalen Verhältnis sein Besteuerungsrecht einbüßen sollte, wenn ihm die zur Nachbesteuerung berechtigenden Noven erst später als zwei Jahre nach dem Ende der Steuer- bzw. Veranlagungsperiode bekannt werden sollten.

#### **E. 4.3.4**

Auch das zweite Argument des Steueramts ist nicht nachvollziehbar, wonach der Pflichtige "unter dem Strich die geschuldeten Steuern und Zinsen und sogar noch etwas mehr" bezahlen müsse, wenngleich "teilweise in einem falschen Kanton": Der Kanton Zürich hat ein immanentes fiskalisches Interesse, die hier wohnhaften Steuerpflichtigen selbst besteuern zu können, ansonsten er des entsprechenden Steuersubstrats verlustig ginge. Soweit es aufgrund einer im interkantonalen Verhältnis im dargelegten Sinn fristgerecht mitgeteilten Nachbesteuerung zu einer Doppelbesteuerung kommt, weil auch am ausserkantonalen Scheindomizil Steuern erhoben wurden, hat sich dies der betroffene Steuerpflichtige grundsätzlich selbst zuzuschreiben. Inwieweit die am Scheindomizil bereits bezahlten Steuern zurückgefordert werden können, hängt sodann nach dargelegter Bundesgerichtspraxis davon ab, inwieweit die dortige Steuerveranlagung bereits in Rechtskraft erwachsen ist und der Steuerpflichtige bereits vor Eintritt der Rechtskraft vom kollidierenden Steueranspruch des Kantons Zürich Kenntnis hatte (BGr, 1. Oktober 2019, 2C\_592/2018, E. 6.3). Die entsprechenden Fragen sind allenfalls bei einer Anfechtung der Veranlagungsentscheide des Kantons C zu entscheiden und müssen im vorliegenden Verfahren nicht geklärt werden.

#### **E. 4.4**

Zusammenfassend kann somit als erstellt gelten, dass der Pflichtige seinen steuerlichen Wohnsitz bereits in der Steuerperiode 2007 im Kanton Zürich bzw. der Stadt B hatte und die hiesigen Steuerbehörden ihr Besteuerungsrecht nicht durch ungebührlich langes Zuwarten verwirkt haben. Insbesondere ist weder ersichtlich noch substantiiert dargelegt worden, inwiefern der Kanton Zürich bei gebotener Aufmerksamkeit bereits vor der erwähnten Denunziation des Pflichtigen und den nachfolgenden Abklärungen hätte wissen müssen, dass dieser im Kanton C lediglich ein Scheindomizil unterhält, nachdem der Pflichtige sich erst per 1. März 2016 in der Stadt B angemeldet und gegenüber den Steuerbehörden des Kantons C seinen Wohnsitz bzw. Lebensmittelpunkt (wahrheitswidrig) im Kanton C verortet hatte. Erst nach der Denunziation des Pflichtigen und den nachfolgenden Wohnsitzabklärungen lagen Noven vor, welche eine Nachbesteuerung zu rechtfertigen vermochten. Sodann ist es im dargelegten Sinn unbestreitbar zu einer

Unterbesteuerung des Pflichtigen im Kanton Zürich bzw. der Stadt B gekommen, unabhängig davon ob dieser stattdessen an seinem Scheindomizil im Kanton C Steuern bezahlte. Da damit alle Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung vorliegen und der Nachbesteuerungsanspruch des Kantons Zürich nicht verwirkt ist, sind die Steuerperioden 2007–2011 nachzubesteuern, zumal im Sinn nachfolgender Erwägungen der Rückzugserklärung des Pflichtigen nicht stattzugeben ist.

#### **E. 5.1**

Im Hinblick auf die dem Pflichtigen vom Verwaltungsgericht angedrohte reformatio in peius erklärte dieser am 17. März 2022, seinen Rekurs zurückziehen zu wollen. Auch das kantonale Steueramt ersuchte mit Stellungnahme vom 7. April 2022 darum, dem Rückzugsgesuch stattzugeben.

#### **E. 5.2**

Zur Sicherstellung einer gesetzmässigen Besteuerung ist dem Rückzug des Rekurses nicht stattzugeben, wenn der angefochtene Entscheid mit den anzuwendenden Rechtssätzen offensichtlich unvereinbar ist und eine Anpassung sich bei der Überprüfung der strittigen Frage geradezu aufdrängt (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 149 StG N. 5; BGr, 13. Februar 2004, 2A.408/2002, E. 1.4). Dies ist aufgrund der dargelegten eindeutigen Sach- und Rechtslage sowie der nicht nachvollziehbaren und widersprüchlichen Erwägungen des kantonalen Steueramts vorliegend der Fall. Der Rückzugserklärung ist damit nicht stattzugeben.

#### **E. 6.1**

Der Pflichtige hat weder im Einspracheverfahren noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die Berechnung seiner Nachsteuern substantiiert infrage gestellt. Allerdings weichen die mit Verfügung vom 3. Dezember 2019 festgesetzten Nachsteuern und die im Einspracheentscheid festgesetzten Steuerfaktoren bei der Vermögenssteuer 2009 bzw. beim steuerbaren Vermögen und der daraus resultierenden Vermögenssteuer 2010 und 2011 leicht voneinander ab. Da die Differenz geringfügig ist und um weitere Verfahrensverzögerungen bzw. eine Verjährung der Steuerforderungen zu verhindern, rechtfertigt es sich, für die Steuerperioden 2009 bis 2011 zugunsten des Steuerpflichtigen von den tieferen Nachsteuerbeträgen (zuzüglich der seither aufgelaufenen Zinsen) gemäss der Nachsteuerverfügung vom 3. Dezember 2019 auszugehen, woraus sich inklusive Zinsen bis zum 3. Dezember 2019 für die Steuerperioden 2007–2019 eine Nachsteuer von Fr. ... ergibt. Der Rekurs ist damit lediglich insoweit gutzuheissen, als für die Nachsteuerfestsetzung für die Steuerjahre 2009–2011 auf die leicht abweichenden (tieferen) Steuerfaktoren und Steuerberechnung in der Nachsteuerverfügung vom 3. Dezember 2019 abzustellen ist. Ansonsten sind im Sinn einer reformatio in peius auch die Steuerperioden 2007 und 2008 in die Nachbesteuerung miteinzubeziehen und ist im Ergebnis die Nachbesteuerung gemäss der Nachsteuerverfügung vom 3. Dezember 2019 vollumfänglich zu bestätigen. In diesem Sinn ist der Rekurs teilweise gutzuheissen, soweit auf diesen eingetreten wird.

#### **E. 7**

Trotz der geringfügigen Korrektur der Steuerfaktoren in den Steuerjahren 2009–2011 ist der Pflichtige als ganz überwiegend unterliegend zu betrachten und sind ausgangsgemäss ihm die Gerichtskosten aufzuerlegen (§ 162 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG). Eine Entschädigung steht ihm nicht zu (§ 162 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 152 StG und

§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Eine Parteientschädigung steht auch dem kantonalen Steueramt nicht zu, gehört doch die Erhebung und Beantwortung von Rechtsmitteln zu dessen angestammten bzw. üblichen Amtstätigkeit und rechtfertigt der vorliegend angefallene Aufwand keine Entschädigung (vgl. Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51). Dies erst recht, nachdem die Ausführungen des kantonalen Steueramts teilweise nicht nachvollziehbar sind und entgegen dessen Anträgen vor Verwaltungsgericht eine reformatio in peius zulasten des Pflichtigen vorgenommen werden musste.

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