

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00007 vom 16. Oktober 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-10-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2024.00007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2024.00007)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00007 du 16 octobre 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00007 del 16 ottobre 2024

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016) | Internationale Wohnsitzverlegung des Ehemanns / getrennte Besteuerung der Ehegatten? [Die beschwerdeführenden Eheleute haben drei Kinder und bewohnten eine Liegenschaft im Kanton Zürich. In der Steuerklärung 2015 gaben die Ehegatten erstmals an, getrennt zu leben, wobei der Ehemann nach Liechtenstein gezogen sei. Fraglich ist, ob die Voraussetzungen für eine getrennte Besteuerung gegeben sind und insbesondere, ob der Ehemann seinen steuerrechtlichen Wohnsitz nach Liechtenstein verlegt hatte.] Für verheiratete Personen gilt im Bereich der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuer grundsätzlich die Ehegattenbesteuerung. Umgekehrt gilt, dass jeder Ehegatte selbständig besteuert wird, sobald die Ehe rechtlich oder tatsächlich getrennt ist. Die getrennte Besteuerung setzt kumulativ voraus, dass a) beide Ehegatten über einen eigenen Wohnsitz bzw. über getrennte Wohnstätten verfügen, dass b) die Ehegatten die eheliche Gemeinschaft aufgehoben haben und c) keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt mehr besteht (E. 3.1). Prüfung des steuerlichen Wohnsitzes des Ehemanns: Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Praxis genügt es für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht, die Verbindung zum bisherigen Wohnsitz zu lösen. Es ist vielmehr entscheidend, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Niemand kann an mehreren Orten gleichzeitig Wohnsitz haben. Weiter gilt im internationalen Verhältnis der Grundsatz des «rémanence du domicile»: Der einmal begründete Wohnsitz bleibt grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen (E. 3.3.2). Zwar verfügte der Ehemann über eine Eigentumswohnung in Liechtenstein. Für den steuerrechtlichen Wohnsitz ist jedoch ausschlaggebend, ob sich dort auch der Lebensmittelpunkt befunden hat. Im Lichte seiner engen familiären Beziehungen im Kanton Zürich sowie dem geschäftlichen und beruflichen Schwerpunkt in der Schweiz, befindet sich der Lebensmittelpunkt des Ehemanns nach wie vor im Kanton Zürich (E. 3.4). Weiter verfügen die Eheleute zwar über getrennte Bankkonti: Keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel ist indes nur anzunehmen, wenn sich die wirtschaftlichen Beziehungen der Ehegatten noch darauf beschränken, dass der eine dem anderen Ehegatten ziffernmässig bestimmte Unterhaltsbeiträge zukommen lässt. Die vorliegend behaupteten, betraglich wiederkehrenden fixen Alimentenzahlungen von je Fr. 60'000.- pro Jahr bleiben auch vor Verwaltungsgericht unbelegt (E. 3.5). Abweisung der vereinigten Rekurse und Beschwerden.

## Erwägungen

E. 2

B, Rekurrierende und Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 sowie Direkte Bundessteuer 2015 und 2016), hat sich ergeben: I. A. A ist mit B verheiratet, mit welcher er drei gemeinsame Kinder hat. Die Familie bewohnte eine im Eigentum des Ehemanns stehende Liegenschaft am C-Weg 01, D, Steuergemeinde (...). In der Steuererklärung 2015 gab der Ehemann an, seit 1. Februar 2015 getrennt von seiner Ehefrau zu leben. Als neue Wohnadresse wurde «E-Strasse 03, F», Fürstentum Liechtenstein (FL), bezeichnet. Am 6. Dezember 2019 unterzeichnete der Ehemann eine Zustimmungserklärung zum Einschätzungsvorschlag des kantonalen Steueramts Zürich und anerkannte folgende Einschätzungsfaktoren für die Staats- und Gemeindesteuern 2015: Steuerbares Einkommen von Fr. (...) zum Satz von Fr. (...); steuerbares Vermögen von Fr. (...) zum Satz von Fr. (...). Gleichentags erteilte er seine Zustimmung zum Veranlagungsvorschlag der direkten Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (...) und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. (...). In der Steuererklärung 2016 gab der Ehemann erneut als Wohnsitz die Adresse in F (FL) an sowie dass er freiwillig getrennt sei. Mit Einschätzungsentscheid vom 5. März 2020 wurde er für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (...) und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. (...) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. (...) und einem satzbestimmenden Vermögen von Fr. (...) eingeschätzt. Mit Veranlagungsverfügung vom selben Datum wurde er für die direkte Bundessteuer 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (...) (zum Satz von Fr. (...)) veranlagt. B. B wurde am 6. April 2017 für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 separat von ihrem Ehemann mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. (...) eingeschätzt. Mit Veranlagungsverfügung vom selben Datum wurde sie für die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (...) veranlagt. Am 24. Mai 2018 wurde sie für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 – ebenfalls getrennt vom Ehemann – mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. (...) eingeschätzt. Am selben Tag wurde sie für die direkte Bundessteuer 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (...) veranlagt. C. Die erwähnten Einschätzungsentscheide bzw. Veranlagungsverfügungen sind in Rechtskraft erwachsen. Am 2. Februar 2023 teilte das kantonale Steueramt Zürich dem Ehemann und der Ehefrau je separat mit, dass gemäss dem Steueramt vorliegenden Informationen der Verdacht bestehe, dass die behauptete Trennung und der Wegzug des Ehemanns nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Die Korrektur der Unterbesteuerung habe im Nachsteuerverfahren zu erfolgen; ferner sei damit ein Bussenverfahren wegen Steuerhinterziehung verbunden. Den Eheleuten wurde zur Abklärung des Sachverhalts Frist angesetzt, um u.a. den Nachweis des Umzugs nach F zu erbringen sowie Zahlungsnachweise für Alimente und eine Kopie der Trennungskonvention einzureichen. Mit gemeinsamem Schreiben vom 1. März 2023 bestritten die Eheleute AB den Verdacht des kantonalen Steueramts und führten aus, die Ehe sei definitiv zerrüttet und der Ehemann sei damals eine aussereheliche Beziehung mit H eingegangen. Am 3. April 2023 wiederholte das kantonale Steueramt Zürich einen Teil der Auflage, welche noch nicht vollständig erfüllt sei. Der Ehemann teilte daraufhin mit, es gebe keine gerichtliche Trennungskonvention. Er habe mit seiner Ehefrau eine gute freundschaftliche Beziehung. Am 30. Juni 2023 wurde den Eheleuten je separat Gelegenheit geboten, zu den Nachsteuergrundlagen Stellung zu nehmen. Am 4. Juli 2023 erfolgte eine weitere Eingabe der Eheleute. Mit Verfügung vom 18. August 2023 wurde dem Ehepaar AB für die Staats-

und Gemeindesteuer 2015 und 2016 eine Nachsteuer von Fr. (...) auferlegt. Zudem wurde dem Ehemann eine Busse von Fr. (...) auferlegt und das Bussenverfahren gegenüber der Ehefrau eingestellt. Für die direkte Bundessteuer 2015 und 2016 wurde dem Ehepaar eine Nachsteuer von Fr. (...) auferlegt und – dem Ehemann allein – eine Busse von Fr. (...). Das Bussenverfahren gegenüber der Ehefrau wurde ebenfalls eingestellt. II. Am 29. September 2023 erhoben A und B separat Einsprache gegen die Verfügung vom 18. August 2023. Mit Einspracheentscheid vom 2. Februar 2024 in Sachen A und B wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab und bestätigte die Nachsteuern und Bussen. III. Mit separatem Rekurs bzw. Beschwerde vom 20. März 2024 beantragten A (nachfolgend: der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer) und B (nachfolgend: die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin) dem Verwaltungsgericht, es sei von einer Nachsteuer als auch von einer Busse abzusehen, unter «o/e Kostenfolge zulasten der verfügenden Behörde». Betreffend den Ehemann eröffnete das Verwaltungsgericht das Rekursverfahren SR.2024.00007 (Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016) sowie das Beschwerdeverfahren SR.2024.00008 (Nachsteuern direkte Bundessteuer 2015 und 2016) und vereinigte diese mit Präsidialverfügung vom 27. März 2024. Hinsichtlich der ihm auferlegten Bussen eröffnete es die Verfahren GB.2024.00005 und GB.2024.00006. Betreffend die Ehefrau eröffnete das Verwaltungsgericht das Rekursverfahren SR.2024.00009 (Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016) und das Beschwerdeverfahren SR.2024.00010 (direkte Bundessteuer 2015 und 2016). Die beiden Verfahren wurden mit Präsidialverfügung vom 27. März 2024 vereinigt. Ferner eröffnete das Verwaltungsgericht die Steuerhinterziehungsverfahren GB.2024.00007 und GB.2024.00008. Mit inhaltlich gleichlautender Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 16. April 2024 nahm das kantonale Steueramt zu den Rechtsmitteln SR.2024.00007 und SR.2024.00008 sowie SR.2024.00009 und SR.2024.00010 Stellung. Hierauf reichte der Ehemann am 16. Mai 2024 eine Replik ein; die Ehefrau am 10. Mai 2024. Das kantonale Steueramt verzichtete am 5. Juni 2024 auf eine Duplik. Die Kammer erwägt: 1. Mit Präsidialverfügungen vom 27. März 2024 wurden die jeweils den Ehemann betreffenden Rechtsmittelverfahren und die jeweils die Ehefrau betreffenden Rechtsmittelverfahren vereinigt. Mit dem heutigen Entscheid sind wiederum die bisher separat geführten Verfahren betreffend Ehemann und Ehefrau zu vereinigen, da sie denselben Sachverhalt und dieselbe Rechtslage betreffen und die Ehegatten – wie gleich zu zeigen sein wird – für die Steuerperioden 2015 und 2016 gemeinsam zu veranlagten sind. Ferner sind die von den Ehegatten separat eingereichten Rekurse bzw. Beschwerden praktisch gleichlautend, weshalb nachstehend der Einfachheit halber nur der Rekurs bzw. die Beschwerde des Ehemanns (um dessen steuerrechtlichen Wohnsitz es geht) zitiert wird.

### **E. 2.1**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird laut § 160 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und Art. 151 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (jeweils Abs. 1). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen und Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (jeweils Abs. 2).

## **E. 2.2**

Gemäss § 248 Abs. 2 StG dürfen Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 StG noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden. Analoges gilt gemäss Art. 183 Abs. 1 bis DBG im Steuerhinterziehungsverfahren betreffend direkte Bundessteuer. Umgekehrt dürfen jedoch entsprechende Untersuchungsergebnisse aus dem Steuerhinterziehungsverfahren im Nachsteuerverfahren verwendet werden, denn das Steuerübertretungsverfahren kennt keine Untersuchungsmittel, die bei der Nachsteuererhebung unzulässig wären (Roman J. Sieber/Jasmin Malla in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A., Basel 2022 [Kommentar DBG], Art. 183 N. 6). Das zum Vorwurf der Steuerhinterziehung erstellte Protokoll der persönlichen Anhörung des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführers vom 10. Januar 2024 darf daher auch Eingang ins Nachsteuerverfahren finden.

## **E. 3.1**

Für verheiratete Personen gilt im Bereich der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuer grundsätzlich die Ehegattenbesteuerung (BGr, 30. Oktober 2019, 2C\_533/2018, E. 2.3; BGr, 7. November 2012, 2C\_452/2012 und 2C\_453/2012, E. 3.1). Gemäss § 7 Abs. 1 StG werden Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet. Auch Art. 9 Abs. 1 DBG statuiert die sog. Faktorenaddition bei ungetrennter Ehe. Umgekehrt gilt, dass jeder Ehegatte selbständig besteuert wird, sobald die Ehe rechtlich oder tatsächlich getrennt ist (BGE 138 II 300 E. 2.1; BGr, 2. August 2023, 9C\_249/2023, E. 2.1). Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung setzt die getrennte Besteuerung kumulativ voraus, dass a) beide Ehegatten über einen eigenen Wohnsitz bzw. über getrennte Wohnstätten verfügen, dass b) die Ehegatten die eheliche Gemeinschaft aufgehoben haben und c) keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt mehr besteht (BGr, 2. August 2023, 9C\_249/2023, E. 2.2; BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_952/2020, E. 4.3). Da die gemeinsame Veranlagung der Eheleute nach dem Willen des Gesetzgebers den Regelfall darstellt, müssen Ehegatten, die sich auf die getrennte Veranlagung berufen, die Voraussetzungen für diese Ausnahmesituation nachweisen (BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_952/2020, E. 4.5.1; Silvia Hunziker/Jsabelle Mayer-Knobel in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, Art. 9 DBG N. 17). Wohnt der andere Ehegatte im Ausland, ist der im Kanton wohnhafte Ehegatte für sein gesamtes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig und ist für den Steuersatz, unter Anwendung des Verheiratetentarifs und der Sozialabzüge für Verheiratete, auf das gesamte eheliche Einkommen und Vermögen abzustellen (§ 7 Abs. 2 Satz 2 und 3 StG). Dieser Grundsatz gilt auch bei der direkten Bundessteuer (BGr, 7. November 2012, 2C\_452/2012 und 2C\_453/2012, E. 3.2; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 9 DBG N. 19).

## **E. 3.2**

Während die Eheleute AB vorbringen, sie hätten sich in der Steuerperiode 2015 getrennt und der Ehemann habe selbständig Wohnsitz in F (Liechtenstein) begründet, wobei auch keine gemeinsame Mittelverwendung mehr stattfindet, vertritt das kantonale Steueramt die Auffassung, der Wohnsitz des Ehemanns befinde sich nach wie vor in D (ZH) und die Ehegatten seien gemeinsam zu veranlagern.

### **E. 3.3.1**

Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton bzw. in der Schweiz haben (§ 3 Abs. 1 StG; Art. 3 Abs. 1 DBG). Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (§ 3 Abs. 2 StG; Art. 3 Abs. 2 DBG). Der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff lehnt sich an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuchs (ZGB) an (BGr, 28. Dezember 2021, 2C\_55/2021, E. 4.2.1; BGE 138 II 300 E. 3.3). Als Wohnsitz einer Person gilt demnach der Ort, an dem sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGE 138 II 300 E. 3.2).

### **E. 3.3.2**

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Praxis genügt es für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht, die Verbindung zum bisherigen Wohnsitz zu lösen. Es ist vielmehr entscheidend, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Niemand kann an mehreren Orten gleichzeitig Wohnsitz haben (BGE 148 II 285 E. 3.8.2). Weiter gilt im internationalen Verhältnis der Grundsatz des «rémanence du domicile»: Der einmal begründete Wohnsitz bleibt grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen (vgl. Art. 24 Abs. 1 ZGB; BGr, 10. März 2019, 2C\_473/2018, E. 4.2; BGE 138 II 300 E. 3.3). Hält sich eine Person abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, kommt es darauf an, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen. Ausgangspunkt ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der betroffenen Person. Die persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen einer Person können sie aber so eng mit einem anderen Ort verbinden, dass dieser als Lebensmittelpunkt erscheint, obschon die betroffene Person dort weniger Zeit verbringt. Relevant sind in diesem Zusammenhang etwa der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder (Ehegatten, Kinder, Eltern und Geschwister), die ausserfamiliären sozialen Beziehungen (z.B. Teilnahme am Vereinsleben), die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen und die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten. Auf diese Kriterien ist auch abzustellen, wenn sich eine Person gleich oder annähernd gleich oft an mehreren Orten aufhält. Die verschiedenen Kriterien sind in Abhängigkeit der persönlichen Situation der betroffenen Person (z.B. Alter) zu gewichten und im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung gegeneinander abzuwägen, um den steuerrechtlichen Wohnsitz zu bestimmen (BGE 148 II 285 E. 3.2.3 [im interkantonalen Verhältnis]; BGr, 29. Februar 2024, 9C\_496/2023, E. 5.3 [im internationalen Verhältnis]). Eine Wohnsitzverlegung ist indessen ungeachtet fortdauernder Beziehungen zum alten Wohnsitz anzunehmen, wenn die Beziehungen zu einem neuen Ort bei einer gesamthaften Betrachtung als wichtiger erscheinen (BGr, 29. Februar 2024, 9C\_496/2023, E. 5.6.5).

### **E. 3.3.3**

Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist insbesondere bei internationalen Sachverhalten aber zur Mitwirkung und zur umfassenden Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit von der steuerpflichtigen Person darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben. Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht,

besteht nach dem Gesagten das bisherige Domizil fort (BGE 138 II 300 E. 3.4; BGr, 10. März 2019, 2C\_473/2018, E. 4.3).

#### **E. 3.4**

Der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer erwarb mit Kaufvertrag vom 25. März 2015 eine 3½-Zimmer-Wohnung an der E-Strasse 03 in F (FL) zu einem Kaufpreis von Fr. (...). Zuvor hatte er eine Wohnung an der I-Strasse in F (FL) gemietet. Grund dafür sei die einvernehmliche Trennung der Ehegatten im Jahr 2015 gewesen. Der Ehemann sei eine aussereheliche Beziehung mit H eingegangen. Diese Beziehung habe über vier Jahre gedauert und sei eine auf Dauer angelegte, gefestigte Lebensgemeinschaft gewesen. Mit der Ehefrau habe er weiterhin ein freundschaftliches Verhältnis gehabt, welche ihrerseits aussereheliche Beziehungen eingegangen sei (so u.a. mit J). Die Ehefrau bestätigte diese Angaben (siehe gemeinsames Schreiben der Eheleute vom 1. März 2023). H führte mit Schreiben vom 5. September 2023 aus, mit dem Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer seit Ende 2014 bis anfangs 2019 liiert gewesen zu sein. Aufgrund der längerfristigen ausserehelichen Beziehung des Ehemanns und der über ein Jahr dauernden Trennung der Eheleute erachtet es das Verwaltungsgericht als erstellt, dass die Eheleute AB in den Steuerperiode 2015 und 2016 keinen Ehemann mehr hatten. Damit erfüllen die Eheleute eine der drei kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für eine getrennte Besteuerung, nämlich jene der dauerhaften Trennung der ehelichen Gemeinschaft. Daran ändert nichts, dass sich die Eheleute (nach Beendigung der ausserehelichen Beziehung des Ehemanns) gemäss ihrem Schreiben vom 1. März 2023 «seit diesem Jahr langsam wieder an[nähern]» und der Rekurrent bzw. der Beschwerdeführer beabsichtigte, ein grösseres Haus in Liechtenstein zu suchen und dort die Familie wieder zu vereinen. Denn die Trennung war in den massgeblichen Steuerperioden auf längere Dauer (über ein Jahr) angelegt, unabhängig davon, ob allenfalls Jahre später wieder eine Annäherung der Ehegatten bzw. allenfalls eine Wiederaufnahme der ehelichen Beziehung stattgefunden hat (siehe dazu BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_952/2020, E. 4.4.3). Eine Befragung der aufgerufenen Zeugen, um die aussereheliche Beziehung zu H zu bestätigen, kann damit unterbleiben. Weiter ist fraglich, ob der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer einen eigenen Wohnsitz begründete bzw. das Ehepaar getrennte Wohnstätten hatte. Unbestritten ist, dass der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer in F (Liechtenstein) über eine Eigentumswohnung verfügte. Für den steuerrechtlichen Wohnsitz ist ausschlaggebend, ob sich dort auch der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführers befunden hat. Stark ins Gewicht fällt vorliegend der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführers: Seine damals minderjährigen Kinder hatten ihren Wohnsitz nach wie vor im elterlichen Wohnhaus in D. Der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer gab anlässlich seiner Befragung vom 10. Januar 2024 an, für ihn hätte die 3½-Zimmer-Wohnung in Liechtenstein gereicht, «ich konnte auch in D übernachten.» Er hätte seine Kinder 2015 und 2016 sehen können, wann immer er es gewollt habe und sie jeweils abgeholt. Häufig habe er auch in D übernachtet. Da er oft bei seinen Kindern gewesen sei, habe er auch einige Unterlagen dort unterschrieben; das mache er heute noch so. Er sei «sicher oft in D [gewesen]». Grund dafür seien seine Kinder gewesen (Replik vom 16. Mai 2024). Die «Kleine» (jüngste Tochter) sei ihm sehr nah. Aus diesen Ausführungen geht hervor, dass der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer sich nach Belieben im Haus in D (ZH) aufhalten konnte und diese Gelegenheit auch tatsächlich wahrnahm, um seine Kinder zu sehen. Aufgrund des Familienmittelpunkts in D (ZH) bestehen schwergewichtige Beziehungen zu diesem Ort. Demgegenüber bewohnte der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer die Wohnung

in F (FL) allein; seine damalige Freundin wohnte (gemäss seinen eigenen Angaben) in (...) (GR). Die Bindungen zu F (FL) erweisen sich in dieser Hinsicht damit als weniger stark. Dabei ist unerheblich, dass sich die Kinder gelegentlich auch in F (FL) aufgehalten haben sollen, was der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer anhand eines Fotos belegen will, welches seine drei Kinder auf einem grauen Bett zeigt und von seiner Tochter handschriftlich mit «in Liechtenstein 2017» beschriftet wurde. Zum einen verfügte der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer in Liechtenstein über ein rotes Boxspringbett. Zum anderen standen den drei Kindern in seiner Wohnung nur behelfsmässige Übernachtungsmöglichkeiten («mein grosses Bett und zwei Auszugssofa, nachher Klappbetten») zur Verfügung, währenddem die Kinder im grosszügigen Haus in D alle über ein eigenes Zimmer verfügten (siehe Grundrissplan vom 10. Oktober 2011). Der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer behielt auch seinen geschäftlichen und beruflichen Schwerpunkt in der Schweiz bei: Seine Gesellschaften K AG, die L AG sowie die M AG hatten ihren Sitz an der N-Strasse in O (ZH). Dort unterhält der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer ein Büro, welches er gemäss Replik vom 16. Mai 2024 bis zum heutigen Zeitpunkt beibehalten hat. Das kantonale Steueramt weist in der Rekurs- und Beschwerdeantwort zu Recht darauf hin, dass O (ZH) lediglich 15 Autominuten von D und 80 Autominuten von F (FL) entfernt liegt. Der Arbeitsort deutet damit ebenfalls stark auf die Beibehaltung des Wohnsitzes in D hin. Dass der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer überall arbeiten könne, da er für seine Arbeit nur seinen Computer und sein Telefon brauche, vermag nicht zu erklären, weshalb er seinen Firmen jahrelang Auslagen für ein Büro belastete, das er nach eigenen Angaben gar nicht benötige. Eine geschäftliche Entflechtung mit der Ehefrau fand ebenfalls nicht statt: Diese war bis zur Löschung der M AG (2023) im Handelsregister als Einzelzeichnungsberechtigte eingetragen. Hinsichtlich der ausserfamiliären sozialen Kontakte reichte der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer ein E-Mail von P, Q (SG), vom 21. September 2023 ein. Gemäss diesem E-Mail hätten sie sich im Jahr 2015 in Vaduz bei einem Kaffee kennengelernt; «H» sei auch dabei gewesen. Danach hätten sie sich öfters in Liechtenstein oder Q (SG) getroffen und über viele Jahre ein gutes kollegiales Verhältnis gehabt. Ein weiterer Kollege, der wegen seines Motorrad Clubs öfters in Liechtenstein sei, S aus T (ZH), bestätigte, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer 2015 nach F gezogen sei und er beim Umzug behilflich gewesen sei. Ferner habe er den Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer auch in seiner Wohnung getroffen und auch einige Male dort übernachtet (E-Mail vom 6. September 2023). Die Nachbarn XY aus F (FL) bestätigten sodann mit Schreiben vom 20. September 2023, dass sie sich seit 2015 kennen würden und der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer ein freundlicher und angenehmer Nachbar sei, dass sie ein gutes Verhältnis gehabt hätten und bei den regelmässigen Besuchen schöne Abende mit interessanten Gesprächen mit einem Glas Wein verbracht hätten. Diese vereinzelt, in Liechtenstein gepflegten, kollegialen Kontakte sind derart lose, dass nicht gesagt werden kann, der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer hätte dort überwiegend seine sozialen Beziehungen gepflegt. Als Zeugen für seine Anwesenheit in Liechtenstein schlägt der Rekurrent bzw. der Beschwerdeführer fünf verschiedene, in der Schweiz wohnende Kollegen vor, wobei einer bereits 2021 und damit noch vor Einleitung des Nachsterverfahrens verstorben ist (siehe Sterberapport betreffend U, V-Strasse, W). Es ist nicht einsichtig, inwiefern die vier verbleibenden Zeugen, welche allesamt in der Schweiz wohnen, Zeugnis über die effektive Anwesenheit des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführers in Liechtenstein geben könnten. Auf die Befragung konnte das kantonale Steueramt verzichten; eine Befragung drängt sich aus denselben Gründen auch vor Verwaltungsgericht nicht auf. Die weiteren, zur

Zeugeneinvernahme vorgeschlagenen Nachbarn XY, wohnhaft E-Strasse 03, F, haben sich bereits schriftlich vernehmen lassen (siehe Schreiben vom 20. September 2023), weshalb auch hier eine Befragung unterbleiben durfte bzw. unterbleiben kann. In der Replik schlägt der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer schliesslich die Einvernahme des Maklers X vor: Diesbezüglich erschliesst sich dem Gericht nicht, inwiefern dieser, welcher die Wohnung in F (FL) im Jahr 2023 für den Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer wieder verkaufte, Aussagen zum Lebensmittelpunkt des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführers in den Steuerperioden 2015 und 2016 machen könnte. Weitere Nachweise für einen Lebensmittelpunkt in F (FL), insbesondere für seine effektive Anwesenheit dort, erbringt der Rekurrent bzw. der Beschwerdeführer nicht. Das kantonale Steueramt führte weitere Punkte ins Feld, die für einen Lebensmittelpunkt in D (ZH) sprächen: So etwa ein vom Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer eingereichtes Baugesuch für einen Autounterstand und ein Planschbecken am C-Weg 01, D, welches im 1. Quartal 2018 bewilligt worden sei. Ferner habe in der Steuerperiode 2016 noch der Grossteil des beweglichen Vermögens des Ehemanns (knapp 90% der im Wertschriftenverzeichnis aufgeführten Vermögenswerte) in der Schweiz gelegen. Zu dem vom Ehemann gestellten Baugesuch ist festzuhalten, dass es üblich ist, dass in der Regel der Eigentümer der Liegenschaft und somit hier der Ehemann, das Baugesuch stellt. Die Ehefrau, welche nicht Grundeigentümerin ist, hätte ihre Berechtigung zur Einreichung des Baugesuchs zuerst nachweisen müssen (vgl. § 310 Abs. 3 des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 [PBG]). Aus der Einreichung des Baugesuchs lässt sich daher nichts für den Lebensmittelpunkt des Ehemanns ableiten. Gleiches gilt für die Lage des beweglichen Vermögens des Ehemanns: Dass dieser seine Schweizer Bankkonten beibehielt, ist, wenn überhaupt, nur von geringer Bedeutung (BGr, 29. Februar 2024, 9C\_496/2023, E. 5.6.4), dies zumal Liechtenstein über dieselbe Währung wie die Schweiz verfügt. Nach dem Gesagten liegt der Schwerpunkt der familiären und beruflichen Interessen des Ehemanns in den Steuerperioden 2015 und 2016 klar in D. Dass der Ehemann vereinzelte Kontakte in Liechtenstein pflegte, fällt nicht wesentlich ins Gewicht. Die Rekurrierenden bzw. die Beschwerdeführenden vermögen den Nachweis, dass der Ehemann einen neuen Wohnsitz im Ausland begründet hat, nicht zu erbringen. Getreu dem im internationalen Verhältnis geltenden Grundsatz des «rémance du domicile» besteht somit der Wohnsitz des Ehemanns in der Schweiz fort. Denn gesamthaft betrachtet erscheinen die Anknüpfungspunkte zu F (FL) – trotz des dortigen Erwerbs einer Eigentumswohnung – als deutlich geringer. Dieses Ergebnis steht im Einklang mit dem Abkommen vom 10. Juli 2015 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz/Liechtenstein [DBA-FL]): Gemäss Art. 4 Ziff. 2 lit. a DBA-FL gilt Folgendes, wenn eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig ist: Dann gilt sie nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Letzterer liegt wie besehen in der Schweiz.

### **E. 3.5**

Das kantonale Steueramt ging weiter davon aus, dass die Eheleute eine getrennte Mittelverwendung nicht nachweisen könnten. Den Betrag von Fr. (...), welcher der Ehemann der Ehefrau jährlich habe zukommen lassen, rechnete es bei der Berechnung der

Nachsteuer auf (siehe Nachsteuergrundlagen). Die Rekurrierenden bzw. Beschwerdeführenden führen zur finanziellen Entflechtung aus, sie hätten seit jeher getrennte Konti gehabt. Es habe nie ein gemeinsames Konto gegeben und der eine Ehepartner habe auch keine Vollmachten für die Konti des anderen besessen. Zum Beleg reichten die Rekurrierenden bzw. Beschwerdeführenden verschiedene Unterlagen ein: Dabei fallen die erst im Jahr 2023 von den Eheleuten eröffneten Konti für die vorliegende Beurteilung der Steuerperioden 2015 und 2016 zum Beweis von vornherein ausser Betracht, namentlich das Schreiben der Bank Y betreffend die Ehefrau vom 29. September 2023 und die Kontoeröffnung des Ehemanns per 21. September 2023 bei der G. Gemäss Schreiben der Bank (...) vom 29. September 2023 sei der Ehemann exklusiv an den Bankkonti berechtigt gewesen: Dabei handelte es sich aller Wahrscheinlichkeit nach um die Geschenksparkonti für seine Kinder (siehe Beiblatt zur Steuererklärung Liechtenstein 2016, Ziff. 3.1), welchen vorliegend keine Bedeutung zukommt. Hinsichtlich der Konti der Ehegatten bei der Bank Z ist Folgendes festzuhalten: Aus dem Wertschriften- und Guthabenverzeichnis der Steuererklärungen 2015 und 2016 der Ehefrau ist ein auf B lautendes Konto bei der Bank Z ersichtlich. Die in der liechtensteinischen Steuererklärung 2016 angegebenen Kontonummern des Ehemanns bei der Bank Z (... und ...) und jene gemäss Steuererklärungen 2015 und 2016 der Ehefrau bei der Bank Z (...) stimmen nicht überein. Somit verfügten die Eheleute bei der Bank Z über getrennte Konti. Dies ergibt sich auch aus dem vom Ehemann am 13. Juni 2012 abgeschlossenen Basisvertrag mit der Bank Z, gemäss welchem es keine Bevollmächtigte gibt. Der Ehemann verfügt sodann über diverse Konti bei der RS AG. Diesbezüglich reichte er einen Kontoeröffnungsvertrag mit der RS AG ein, welchen er am 16. September 2004 als Einzelinhaber abgeschlossen hatte. Dass die RS-Konti auch noch in den Steuerperioden 2015 und 2016 allein auf den Ehemann lauteten und die Ehefrau darauf keinen Zugriff hatte, wie von den Rekurrierenden bzw. Beschwerdeführenden vertreten, wird durch das E-Mail von R vom 28. September 2023 gestützt. Gestützt auf die eingereichten Unterlagen erscheint es als wahrscheinlich, dass die Ehegatten je über eigene Konti verfügten. Keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel ist indes nur dann anzunehmen, wenn sich die wirtschaftlichen Beziehungen der Ehegatten noch darauf beschränken, dass der eine dem anderen Ehegatten ziffernmässig bestimmte Unterhaltsbeiträge zukommen lässt (BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_952/2020, E. 4.3). Zwar bestätigte die Ehefrau gegenüber der Steuerschuldnerin F mit Schreiben vom 18. Oktober 2017, vom Ehemann im Jahr 2016 total Fr. (...) an Unterhalt erhalten zu haben. Den monatlichen Betrag von Fr. (...) habe der Ehemann der Ehefrau immer bar übergeben (siehe Befragung des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführers vom 10. Januar 2024, S. 3). Das kantonale Steueramt wendet dagegen zu Recht ein, dass die behaupteten, betraglich wiederkehrenden fixen Alimentenzahlungen nach wie vor unbelegt seien. Es bestehen weder Nachweise über Geldabhebungen durch den Ehemann oder Belege für Wiedereinzahlungen durch die Ehefrau. Überdies übernahm der Ehemann weiterhin die Kosten für die Krankenkasse sowie für Strom und Wasser in D, damit er «weiterhin kommen und gehen kann in D wann immer ich will». Eine definitive Entflechtung der finanziellen Mittel fand somit nicht statt und war in den Steuerperioden 2015 und 2016 auch nicht absehbar. Nach dem Gesagten durfte das kantonale Steueramt davon ausgehen, dass die Voraussetzungen für eine getrennte Besteuerung mangels Begründung eines neuen Wohnsitzes durch den Ehemann und der fehlenden Entflechtung der finanziellen Mittel nicht gegeben seien. In der Höhe ist die Nachsteuer nicht umstritten und daher zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Rekurse bzw. der Beschwerden.

#### **E. 4**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 162 Abs. 3 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG bzw. Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 162 Abs. 3 in Verbindung mit § 152 StG sowie § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] bzw. Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 sowie Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

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