

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00022 vom 18. Juni 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-06-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2024.00022

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00022 du 18 juin 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00022 del 18 giugno 2025

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2020) | Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2020 sowie direkte Bundessteuer 2020) [Aufgrund eines Auszugs der Sozialversicherungsanstalt des Kantons Zürich betreffend die durch die beschwerdeführenden Eheleute im Jahr 2020 erzielten Erwerbseinkünfte eröffnete das kantonale Steueramt ein Nachsteuer- und Bussenverfahren. Umstritten ist, ob die Beschwerdeführenden in der betreffenden Steuerperiode ihren Wohnsitz im Kanton Zürich hatten.] Rechtliche Grundlagen für eine Nachbesteuerung (E. 2). Rechtliche Grundlagen zum steuerrechtlichen Wohnsitz (E. 5.1). Die Beschwerdeführenden meldeten sich in der entsprechenden Steuerperiode in ihrer bisherigen Wohngemeinde im Kanton X ab und meldeten sich in der neuen Wohngemeinde im Kanton Zürich an. Sie mieteten für die Dauer eines guten Jahres eine 2-Zimmer-Wohnung (E. 5.2). Nach erfolgter Ermessenseinschätzung (E. 5.3) reichten die Beschwerdeführenden für die betreffende Steuerperiode eine Steuererklärung mit der Zürcher Adresse ein, womit sich die Beschwerdeführenden auf eine Veranlagung durch den Kanton Zürich einliessen (E. 5.4). Die nach Eröffnung des Nachsteuer- und Bussenverfahrens geltend gemachte Einwendung der Beschwerdeführenden, der Wohnsitz wäre fortlaufend in einer Gemeinde im Kanton X gewesen, verfängt nicht (E. 5.5). Aufgrund der Regeln des interkantonalen Steuerrechts wäre es dem Kanton X verwehrt gewesen, einen eigenen Einschätzungs-/Veranlagungsentscheid zu erlassen. Ein konkurrierender Steueranspruch des Kantons X liegt daher nicht vor (E. 5.6). Dass die Beschwerdeführenden die durch den Kanton X gestützt auf andere Faktoren festgesetzten Steuern von Bund und Kanton offenbar bezahlt hätten, tat im vorliegenden Verfahren nichts zur Sache (E. 5.7). Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch RA C, Rekurrierende und Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2020 sowie direkte Bundessteuer 2020), hat sich ergeben: I. A. Aufgrund eines Auszugs der Sozialversicherungsanstalt des Kantons Zürich (SVA) vom 24./25. November 2021 betreffend die von A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) im Jahr 2020 erzielten Erwerbseinkünfte eröffnete das kantonale Steueramt am 14. Februar 2023 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern 2020 sowie die direkte Bundessteuer 2020. B. Mit Eingabe vom 8. Mai 2023 machten die Pflichtigen im Wesentlichen geltend, dass sich ihr Wohnsitz in der Steuerperiode 2020 in D befunden habe. Mit Auflage vom 11. Mai 2023 verlangte

das kantonale Steueramt von den Pflichtigen weitere Unterlagen, die am 26. Juli 2023 eingingen. Gleichentags gab das Amt den Pflichtigen Gelegenheit, zur Berechnung der Nachsteuern und Bussen Stellung zu nehmen, wovon diese am 10. August 2023 Gebrauch machten. Ein weiteres Mal äusserten sich die Pflichtigen am 4. Oktober 2023. C. Mit Verfügung vom 5. Januar 2024 auferlegte das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern eine Nachsteuer (samt Zins) von Fr. ... und für die direkte Bundessteuer eine solche von Fr. ... Ausserdem überband das Amt dem Ehemann eine Busse von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) und von Fr. ... (direkte Bundessteuer); das Bussenverfahren gegen die Ehefrau wurde eingestellt. II. Eine von den Betroffenen hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 21. Juni 2024 ab. III. Mit Rekurs und Beschwerde an das Verwaltungsgericht liessen A und B am 7. August 2024 beantragen: "Hauptantrag: 1. Die Nachsteuer- und Bussenverfügung vom 5. Januar 2024 betreffend Nachsteuer und Steuerhinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern und der Direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2020 ist vollständig aufzuheben; 2. Es ist vorfrageweise festzustellen, dass dem Kanton Zürich keine Veranlagungszuständigkeit für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die Direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2020 und 2021 im ordentlichen Veranlagungsverfahren 2020 und 2021 zusteht; folglich sind sämtliche schon bezogenen Direkte Bundessteuern und Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperiode 2020 und 2021 dem Steuerpflichtigen unter Bezahlung der Aktivzinsen zurückzuerstatten; 3. Es ist vorfrageweise festzustellen, dass dem Kanton Zürich keine Veranlagungszuständigkeit für die Staats- und Gemeindesteuern 2020 sowie die Direkte Bundessteuer 2020 im Nachsteuerverfahren zusteht; folglich sind die festgesetzten Nachsteuern (samt Zins) und die Bussenverfügung zu annullieren und die erhobenen Verfahrensgebühren bzw. entschiedene Kostenaufgabe zu annullieren/retournieren. 4. unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners. Eventualantrag: [...]" In seiner Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 19. August 2024 beantragte das kantonale Steueramt (nachfolgend: Rekursgegner) die Abweisung des Rechtsmittels. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Stadt F liessen sich nicht vernehmen. Die Pflichtigen liessen am 24./26. August 2024 das Begehren um Akteneinsicht stellen, äusserten sich aber in der Folge nicht mehr. Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen. Die Kammer erwägt: 1. Die Nachsteuerverfahren bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2020 (SR.2024.00022) und direkte Bundessteuer 2020 (SR.2024.00023) betreffen dieselben Pflichtigen und die gleiche Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 8. August 2024 vereinigt worden sind. Gegenstand des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens bildet einzig die Steuerperiode 2020. In der nämlichen Verfügung hat die Abteilungspräsidentin i. V. festgehalten, dass über die Steuerhinterziehungsverfahren betreffend diese Steuerperiode in separaten Verfahren zu entscheiden sei.

E. 2.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung bzw. 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 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]; Art. 151 Abs. 1 des

Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich. Grundsätzlich müssen die neuen Tatsachen im Zeitpunkt der Veranlagung bereits vorliegen und dürfen nicht nachträglich eingetreten sein. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (BGr, 25. August 2021, 2C_868/2020, E. 2.1.1 f.; BGr, 11. Februar 2019, 2C_263/2018, E. 3.2; VGr, 23. August 2023, SR.2023.00005, SR.2023.00006, E. 2.2.1).

E. 2.2

Bei der Mitteilung der SVA vom 24./25. November 2021 betreffend die von den Pflichtigen im Jahr 2020 erzielten Erwerbseinkünfte handelt es sich um neue Tatsachen, was die Pflichtigen denn auch nicht bestreiten. Die Voraussetzungen für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens sind daher erfüllt.

E. 2.3

Dem Verwaltungsgericht kommt als erster gerichtlicher Instanz im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gegen Nachsteuerentscheide grundsätzlich eine umfassende Überprüfungsbefugnis zu. Im Nachsteuerverfahren sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Einschätzungs- und das Rekursverfahren sinngemäss anwendbar, weshalb auch Noven und neue Beweismittel zulässig sind (§ 147 Abs. 3 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 Satz 2 StG und Art. 153 Abs. 3 DBG; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 162 N. 40; § 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] e contrario).

E. 3.1

Die Eheleute A und B wohnten gemäss eigener Darstellung seit 2013 mit ihren beiden Söhnen (geb. 2006 und 2013) in einer Mietwohnung in D. Am 28. Dezember 2020 reisten sie nach F, um eine 2-Zimmer-Wohnung am E-Weg 01 in F zu übernehmen, die sie befristet gemietet hatten. Am gleichen Tag meldeten sie sich online beim Einwohneramt von F an und bei jenem von D ab.

E. 3.2

Weil die Pflichtigen innert der bis 31. März 2021 laufenden Frist keine Steuererklärung 2020 eingereicht hatten, wurden sie hierzu mit eingeschriebener Postsendung vom 25. Mai 2021 gemahnt. Nachdem sie hierauf nicht reagiert hatten, schätzte sie das Steueramt der Stadt F am 8. September 2021 nach pflichtgemäsem Ermessen ein, und zwar mit Einschätzungsentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... sowie mit Veranlagungsverfügung betreffend direkte Bundessteuer 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von ebenfalls Fr. ...

E. 3.3

Am 26. Oktober 2021 übermittelten die Pflichtigen dem kantonalen Steueramt die Steuererklärung 2020 mit der Adressangabe E-Weg 01, F, worin sie für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer je ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (F und Schweiz) deklarierten. Das steuerbare Vermögen bezifferten sie auf Fr. ... (F) sowie Fr. ... (Ausland), insgesamt Fr. ... Daraufhin stellte das Amt am 17. November 2021 ein

Gesuch bei der SVA des Kantons Zürich um Bekanntgabe der von den Pflichtigen im Jahr 2020 erzielten Erwerbseinkünfte. Diese beliefen sich für den Ehemann auf Fr. ... und für die Ehefrau auf Fr. ... Das kantonale Steueramt nahm die Steuererklärung 2020 als Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid und die Veranlagungsverfügung vom 8. September 2021 entgegen und wies diese am 31. Januar 2022 wegen Verspätung ab.

E. 4.1

Das kantonale Steueramt erwog im angefochtenen Einspracheentscheid, dass die Frage der Steuerhoheit in der Verfügung vom 5. Januar 2024 beantwortet worden sei. Die Pflichtigen hätten sich nach Ermessen einschätzen lassen, ohne dass im Lauf des ordentlichen Verfahrens ein anderer Wohnsitz geltend gemacht worden sei, insbesondere auch nicht in der im Rechtsmittelverfahren verspätet eingereichten Steuererklärung. Die daraus resultierenden Steuerrechnungen seien am 16. bzw. 23. September 2021 mit den ermessensweise geschätzten Faktoren versandt und am 7. Dezember 2021 durch die Pflichtigen bezahlt worden. Auch bei dieser Gelegenheit hätten sie das Steuerdomizil im Kanton Zürich nicht in Frage gestellt. Im Rahmen des Nachsteuer- und Bussenverfahrens habe der Kanton X am 9. Oktober 2023 sodann bestätigt, dass keine Steuereinschätzung 2020 vorgesehen sei, weil die Pflichtigen in einen anderen Kanton weggezogen seien. Weil die Steuerpflicht des Kantons Zürich im ordentlichen Verfahren festgestellt worden sei, könne die Steuerhoheit im Nachsteuer- und Bussenverfahren nicht mehr bestritten werden. Dass sich die Pflichtigen im Nachgang zur Einsprache um eine Beanspruchung der Steuerpflicht durch den Kanton X bemüht hätten, was bereits am 29. März 2024 zu einer Steuereinschätzung durch diesen geführt habe, sei als Verstoss gegen Treu und Glauben nicht zu beachten. Gegen die der angefochtenen Verfügung beiliegenden Nachsteuergrundlagen und die Steuerberechnung hätten die Pflichtigen keine Einwendungen erhoben.

E. 4.2

Zur Begründung von Rekurs und Beschwerde bringen die Pflichtigen vor, dass die Übergabe der am E-Weg 01, F, gemieteten Wohnung am 28. Dezember 2020 gescheitert sei, worauf sie wieder in ihre bisher benutzte Unterkunft in D zurückgekehrt seien. Die in der Anmeldung beim Einwohneramt der Stadt F provisorisch bezeichnete Wohnung hätten sie in der Folge nie bezogen. Bis zum 2. August 2022 seien sie in D verblieben und dann nach G gezogen. Das Objekt am E-Weg hätten sie vertragsgemäss am 31. März 2022 zurückgegeben; die Abmeldung beim Einwohneramt der Stadt F sei daraufhin am 30. August 2022 erfolgt. Die am 17. September 2021 zugestellte Ermessenseinschätzung hätten sie nicht abgeholt, weshalb die Postsendung mit diesem Vermerk an das kantonale Steueramt retourniert worden sei. Weil der Briefkasten in F nur unregelmässig geleert worden sei, hätten sie erst am 7. November 2021 und somit nach Ablauf der Einsprachefrist von der Ermessenseinschätzung Kenntnis genommen. Daraufhin hätten sie das Steueramt der Stadt F am 9. November 2021 betreffend ein allfälliges Rechtsmittel und die Vereinbarung eines Zahlungsaufschubs für die Steuerrechnung kontaktiert. Letztere sei dann am 7. Dezember 2021 beglichen worden. Abgesehen von der fehlenden Möglichkeit eines Rechtsmittels hätten sie keinen Anlass gehabt, die Zahlung zu unterlassen, weil der Kanton X bis dahin "keine Steuerhoheit geltend gemacht" habe. Aufgrund besonderer Herausforderungen hätten sie sich nie richtig um die Steuerangelegenheiten gekümmert. Erst am 8. Mai 2023 hätten sie Stellung genommen und dargelegt, dass sie in den Jahren 2020 und 2021 ihren Lebensmittelpunkt stets im Kanton X beibehalten und nie einen

Wohnsitz im Kanton Zürich begründet oder eine dortige Erwerbstätigkeit ausgeübt hätten. Auf entsprechenden Hinweis von ihnen habe das kantonale Steueramt die Nachsteuergrundlagen am 26. Juli 2023 korrigiert. Am 4. Oktober 2023 hätten sie das Amt darauf hingewiesen, dass der Kanton Zürich nach der Praxis des Bundesgerichts verpflichtet sei, die Steuerhoheit des tatsächlich zuständigen Kantons X für die Steuerperioden 2020 und 2021 anzuerkennen. Dessen ungeachtet habe die Verfügung vom 5. Januar 2024 an der Berechtigung des Kantons Zürich zur Erhebung einer Nachsteuer mit der Begründung festgehalten, dass der Kanton X bislang kein Steuerhoheitsverfahren eröffnet habe. Somit liege keine Doppelbesteuerung vor, die einer Besteuerung am Wohnsitz in der Stadt F entgegenstehe. Im Nachgang zur Einsprache vom 21. Februar 2024 habe die Steuerverwaltung des Kantons X den Pflichtigen bestätigt, dass sie für die Jahre 2020 und 2021 dort der unbeschränkten Steuerpflicht unterlägen. Daraufhin seien sie, die Pflichtigen, am 20. März 2024 vom Kanton X für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2020 veranlagt worden, wobei die der Ermessenseinschätzung durch den Kanton Zürich zugrunde liegenden Faktoren berücksichtigt worden seien. Wie sich aus diesem Sachverhalt ergebe, sei die der Ermessenseinschätzung zugrunde liegende Annahme, dass sie am 31. Dezember 2020 ihren Wohnsitz in der Stadt F gehabt hätten, offensichtlich unrichtig. Dass die Veranlagung durch den Kanton X für die Steuerperiode 2020 vom 20. März 2024 "qualifiziert rechtsmissbräuchlich" sei, treffe nicht zu. Jeder Pflichtige habe einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf einen selbständig anfechtbaren Vorentscheid, wenn er die Steuerhoheit eines Kantons bestreite. Der Kanton Zürich habe es bis anhin unterlassen, einen solchen Steuerdomizilentscheid zu fällen. Die Ermessenseinschätzung vom 8. September 2021, die sich bezüglich der Steuerhoheit einzig auf eine Online-Anmeldung der Pflichtigen beim Einwohneramt stütze, vermöge einen solchen Domizilentscheid nicht zu ersetzen. Vielmehr hätte die Retournierung der Ermessenseinschätzung 2020 an das kantonale Steueramt wegen Nichtzustellung an die Pflichtigen Anlass dazu geben müssen, weitere Abklärungen zu ihrer Adresse bzw. zum Wohnsitz vorzunehmen. Von einer Anerkennung der zürcherischen Steuerhoheit durch sie aufgrund der versäumten Mitwirkungspflicht und der deswegen ergangenen Ermessenseinschätzung könne nicht gesprochen werden. Denn mangels Kenntnisnahme derselben innerhalb der Einsprachefrist hätten sie gar keine Möglichkeit gehabt, die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu bestreiten bzw. diesbezüglich einen Vorentscheid zu verlangen. Weil es daher an einer freiwilligen Einlassung in das ordentliche Veranlagungsverfahren fehle, müsse dem Gesuch um Erlass eines Steuerdomizilentscheids im Rahmen des Nachsteuerverfahrens stattgegeben werden. Der Vorwurf eines treuwidrigen Verhaltens sei unbegründet, weil sie nicht mit Sicherheit vom kollidierenden Steueranspruch des Kantons X gewusst hätten. Sodann sei die Verwirkung des Beschwerderechts bei treuwidrigem Verhalten eines Pflichtigen im Fall einer möglichen Doppelbesteuerung deswegen nicht sachgerecht, weil das Interesse des zweitveranlagenden, zur Besteuerung tatsächlich berechtigten Kantons überwiege. Die vom kantonalen Steueramt geltend gemachte Verwirkung des Rechts der Pflichtigen zur Geltendmachung einer aktuellen oder virtuellen Doppelbesteuerung sei daher im Licht der neuesten bundesgerichtlichen Praxis unzutreffend.

E. 4.3

In seiner Rekurs- und Beschwerdeantwort hält das kantonale Steueramt an seinem Standpunkt fest, dass nach rechtskräftig festgestellter Steuerhoheit des Kantons Zürich im ordentlichen Einschätzungsverfahren im Nachsteuer- und Bussenverfahren darauf nicht

zurückgekommen werden könne. Die Ausführungen zum angeblichen Wohnsitz im Kanton X seien daher nicht zu hören. Aus der versäumten Einreichung der Steuererklärung und dem Nichtabholen des Einschätzungsentscheids könnten die Pflichtigen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Auch hätten sie die Steuerhoheit des Kantons Zürich weder im Anschluss an die Einschätzung vom 8. September 2021 für die Steuerperiode 2020 noch mit der Steuererklärung für die Periode 2021 bestritten. Ferner tue es nichts zur Sache, dass die Pflichtigen im Verlauf des Nachsteuer- und Bussenverfahrens eine Einschätzung des Kantons X erwirkt hätten, die ohne vorgängigen Hoheitsentscheid ergangen sei. Falls im Zeitpunkt der Anmeldung in der Stadt F am 28. Dezember 2020 eine virtuelle Doppelbesteuerung bestanden hätte, wäre die Anmeldung wider besseres Wissen erfolgt und damit rechtsmissbräuchlich. Dass der Kanton Zürich wegen Nichtabholens der Ermessenseinschätzung Nachforschungen zum Wohnsitz der Pflichtigen hätte anstellen sollen, sei lebensfremd.

E. 5.1

Natürliche Personen sind laut § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person gemäss § 3 Abs. 2 StG, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Gemäss § 10 Abs. 3 StG in Verbindung mit Art. 4b Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) ist bei einem interkantonalen Wohnsitzwechsel der steuerrechtliche Wohnsitz am Ende der Steuerperiode massgeblich. Für das streitbetroffene Jahr 2020 ist dies der 31. Dezember 2020. Unter dem steuerrechtlichen Wohnsitz im Sinn von § 3 Abs. 1 und 2 StG 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 vom 10. Dezember 1907 [ZGB]; Art. 3 Abs. 2 StHG) und wo sich mithin der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (BGE 148 II 285 E. 3.2.1 und 3.2.2 mit zahlreichen Hinweisen). 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 (allenfalls steuerpflichtigen) Person. Auf formelle Kriterien wie die polizeiliche An- und Abmeldung etc. kommt es nicht an. Solche Elemente können allerdings bei Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse Indizien für die Absicht dauernden Verbleibens sein, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafürspricht (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.1; VGr, 1. Februar 2023, SB.2022.00026, E. 2.1 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Über den Lebensmittelpunkt und damit den steuerrechtlichen Wohnsitz kann gemeinhin kein strikter Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen, wobei sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände zu berücksichtigen sind (vgl. BGr, 1. Juli 2013, 2C_1267/2012, E. 3.2 und BGr, 6. Dezember 2010, 2C_397/2010, E. 2.4.2). Ehegatten, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haben grundsätzlich einen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz (BGr, 8. März 2022, 2C_323/2021, E. 2.3.1; Richner et al., § 3 N. 28). Wenn sich eine Person abwechslungsweise an einem von zwei Orten aufhält (sog. alternierender Wohnsitz), ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem der beiden Orte die bedeutenderen Beziehungen bestehen. Die Beantwortung der Frage, auf welchen Ort dies zutrifft, erfordert im individuell-konkreten Fall die Würdigung sämtlicher

rechtserheblicher Sachumstände (BGr, 10. März 2021, 2C_596/2020, E. 2.2.4; BGE 132 I 29 E. 4.2; kritisch zur Figur des alternierenden Wohnsitzes: BGE 148 II 285 E. 3.8).

E. 5.2

Wie in E. 3.1 festgehalten, meldeten sich die Pflichtigen am 28. Dezember 2020 beim Einwohneramt D ab. Gemäss eigener, nicht aktenkundiger Darstellung hatten sie sich zuvor am gleichen Tag beim Einwohneramt der Stadt F angemeldet. Weil grundsätzlich davon ausgegangen werden darf, dass sich ein Pflichtiger gegenüber Amtsstellen und Behörden wahrheitsgemäss verhält, begründet dieser Vorgang eine natürliche Vermutung dafür, dass die Pflichtigen ihren Wohnsitz tatsächlich in die Stadt F verlegt haben. Diese Vermutung wird dadurch erhärtet, dass sie eine 2-Zimmer-Wohnung für die Dauer eines guten Jahres gemietet hatten und nach eigenen Angaben während dieser Zeit eine für die ganze Familie geeignete Wohnung zu suchen beabsichtigten. Demgegenüber erscheint die – weder näher substantiierte noch belegte – Behauptung, dass die Wohnung im Anschluss an Schwierigkeiten bei der Übergabe später nie bezogen worden sei, als wenig glaubwürdig. Weil die Pflichtigen beruflich primär im Kanton X tätig sind, sprechen die Bankauszüge mit Benützung der Kreditkarte für das Jahr 2021 nicht ohne Weiteres dafür, dass sich auch der Lebensmittelpunkt am massgebenden Stichtag des 31. Dezember 2020 in D befunden hat. Auch die Stromrechnung vom 22. Januar 2022 betreffend die Wohnung am E-Weg 01 spricht zwar für eine bescheidene Nutzung, nicht aber gegen einen Wohnsitz in der Stadt F. Umgekehrt führen die Pflichtigen nicht substantiiert aus, dass sie nach dem 28. Dezember 2020 weiterhin in D gewohnt haben sollen. Eine Stromrechnung für die betreffende Liegenschaft haben sie nicht präsentiert. Ebenso wenig berufen sie sich auf Auskunftspersonen, welche den dortigen Aufenthalt der Familie bestätigen könnten. Ferner bleibt unerklärlich, weshalb die Pflichtigen unter den genannten Umständen nicht im Kanton X fristgerecht eine Steuererklärung 2020 eingereicht haben. Schliesslich bezeichnet auch ein Auszug aus dem Handelsregister des Kantons X vom 8. Mai 2023 F als den Wohnsitz der Pflichtigen.

E. 5.3

Selbst unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Pflichtigen und ihrer intensiven beruflichen Beanspruchung widerspricht es der Lebenserfahrung, dass sie den Briefkasten ihrer Wohnung am E-Weg 01 nicht geleert hätten. Vielmehr ist für den Fall der seltenen Nutzung einer Wohnung anzunehmen, dass die Post entweder an die Adresse des tatsächlichen Aufenthalts eines Empfängers umgeleitet oder eine Vertrauensperson mit der periodischen Leerung des Briefkastens betraut wird. Somit erscheint es unglaubwürdig, dass die Pflichtigen sowohl von der am 25. Mai 2021 ergangenen Mahnung zur Einreichung einer Steuererklärung als auch von der Ermessenseinschätzung vom 8. September 2021 nicht rechtzeitig, sondern erst am 7. November 2021 Kenntnis erlangt haben wollen. Für diese Annahme spricht insbesondere die Tatsache, dass die Pflichtigen am 20. Oktober 2021 eine Steuererklärung ausgefüllt und am 22. Oktober 2021 unterschrieben haben. Weil diese zahlreiche Belege umfasste, spricht eine starke Vermutung dafür, dass die Vorarbeiten zur Erstellung derselben wesentlich früher und vermutlich noch während der gegen die Einschätzung/Veranlagung vom 8. September 2021 laufenden Einsprachefrist in Angriff genommen worden sind.

E. 5.4

Es mag zutreffen, dass ein rechtskundig vertretener Pflichtiger nach Kenntnisnahme einer – mangels Abholung – bereits rechtskräftigen Ermessenseinschätzung die Erfolgsaussichten einer Einsprache als gering gewürdigt und deswegen auf eine solche verzichtet hat. Hingegen erstaunt es, dass ein Laie eine derartige Verfügung akzeptiert, wenn er die Auffassung vertritt, zum einen mangels eines tatsächlichen Wohnsitzes vom falschen Kanton veranlagt worden zu sein und zum anderen für ein viel zu hohes Einkommen. Denn in der daraufhin am 26. Oktober 2021 eingereichten Steuererklärung 2020 deklarierten die Pflichtigen ein Erwerbseinkommen des Ehemannes aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. ... und ein solches der Ehefrau von Fr. ... Es macht den Anschein, dass die Pflichtigen damit versucht haben, auf eine Korrektur der Ermessenseinschätzung vom 8. September 2021 hinzuwirken. Wie die nachfolgende Mitteilung der SVA vom 24./25. November 2021 ergeben hat, waren die deklarierten Einkünfte offensichtlich unrichtig. Ob sich die Pflichtigen damit der versuchten Steuerhinterziehung schuldig gemacht haben, braucht im vorliegenden Verfahren nicht weiter geprüft zu werden. Allerdings ist kaum anzunehmen, dass die seit Jahren in der Finanzbranche tätigen Pflichtigen sich über die periodengerechte Deklaration von Boni geirrt haben sollten. Weil die Pflichtigen am 26. Oktober 2021 die Steuererklärung 2020 eingereicht und darin die Adresse E-Weg 01, F, angegeben haben, ist das kantonale Steueramt zu Recht davon ausgegangen, dass sie sich auf die Veranlagung durch den Kanton Zürich eingelassen haben. Der Einschätzungsvorschlag betreffend die Einsprache vom 7. Dezember 2021, worin das kantonale Steueramt an den Faktoren gemäss Einschätzung/Veranlagung vom 8. September 2021 festhielt, wie auch der – in Rechtskraft erwachsene – Einspracheentscheid vom 31. Januar 2022 wurden an die Adresse E-Weg 01, F, zugestellt. Zuvor hatten die Pflichtigen nach unbestrittener Angabe des Rekursgegners am 7. Dezember 2021 die am 16. bzw. 23. September 2021 ausgestellten Steuerrechnungen bezahlt, wiederum ohne dass sie ein fehlendes Steuerdomizil im Kanton Zürich bemängelt hätten.

E. 5.5

Nachdem das kantonale Steueramt am 14. Februar 2023 das Nachsteuer- und Bussenverfahren eröffnet hatte, mandatierten die Pflichtigen eine Rechtsanwältin, die mit Eingabe vom 8. Mai 2023 für 2020 und 2021 einen fortdauernden Wohnsitz in D geltend machte. Weshalb die Pflichtigen unter diesen Umständen – wie in den Vorjahren – dannzumal keine Steuererklärung im Kanton X eingereicht hatten, bleibt indessen selbst unter den dargelegten zwischenzeitlich schwierigen persönlichen Umständen unerfindlich. Auf Anfrage der Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramts vom 9. Oktober 2023 teilte das Steueramt des Kantons X mit, dass für die Pflichtigen keine Veranlagung für die Steuerperiode 2020 erfolgt sei, weil diese in jenem Jahr in einen anderen Kanton gezogen seien.

E. 5.6

Liegt ein interkantonaler Sachverhalt vor, sind die Regeln des interkantonalen Steuerrechts zu beachten. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verstossende Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, für deren Erhebung ein anderer

Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung). Erfährt eine Veranlagungsbehörde oder Rechtsmittelinstanz vom konkurrierenden Anspruch eines anderen Kantons, ist vor weiteren Veranlagungshandlungen die ESTV anzugehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen (Art. 108 Abs. 1 DBG; BGE 137 I 273 E. 3.3.1). Der Kanton Zürich hatte seinen Anspruch für die Steuerperiode 2020 schon mit der Mahnung vom 25. Mai 2021, spätestens aber mit dem Erlass der Einschätzung/Veranlagung vom 8. September 2021 geltend gemacht. Unter diesen Umständen hätte der Kanton X einen eigenen Anspruch bei der ESTV anmelden müssen. Stattdessen hat er – offensichtlich auf Betreiben der Pflichtigen – ohne Einhaltung des vorgesehenen Verfahrens, ohne Rücksprache mit dem Kanton Zürich und ohne weitere Untersuchungshandlungen während des hängigen Einspracheverfahrens betreffend Nachsteuer am 20. März 2024 einen eigenen Einschätzungs-/Veranlagungsentscheid erlassen. Dem Rekursgegner ist beizupflichten, dass dieses Verhalten der Pflichtigen als rechtsmissbräuchlich zu würdigen ist. Auch bleibt es schwer verständlich, dass die Steuerverwaltung des Kantons X im Nachgang zur Auskunft vom 9. Oktober 2023 zu einem solchen Vorgehen Hand geboten hat. Ein konkurrierender Steueranspruch des Kantons X liegt daher – im Unterschied zu den von den Pflichtigen angeführten Präjudizien des Bundesgerichts bzw. des Bundesverwaltungsgerichts – nicht vor. Wie der Rekursgegner wohl zu Recht annimmt, haben sich die Pflichtigen – in Kenntnis ihrer tatsächlichen Einkünfte – mit den der Ermessenseinschätzung vom 8. September 2021 zugrunde liegenden Faktoren und der Nichtberücksichtigung der nachträglich in der Steuererklärung vom 22. Oktober 2021 deklarierten Einkünfte noch abfinden können. Hingegen haben die in der Verfügung vom 5. Januar 2024 festgesetzten Nachsteuern und Bussen sie motiviert, sich nachträglich gegen die Steuerhoheit des Kantons Zürich und die damit verbundenen Folgen zu wehren.

E. 5.7

Dass die Pflichtigen die durch den Kanton X am 20. März 2024 gestützt auf andere Faktoren festgesetzten Steuern von Bund und Kanton offenbar bezahlt haben, tut im vorliegenden Verfahren nichts zur Sache. Ebenso wenig braucht sich das Verwaltungsgericht mit der Frage zu befassen, ob die – von den Pflichtigen nach dem Gesagten rechtsmissbräuchlich herbeigeführte – Einschätzung durch den Kanton X zur Verwirkung des Rückforderungsanspruchs gegenüber diesem führt oder nicht (vgl. dazu BGE 149 II 354).

E. 5.8

Die Berechnung der Nachsteuer im angefochtenen Einspracheentscheid in Verbindung mit der detaillierten Aufstellung in der Verfügung vom 5. Januar 2024 wird von den Pflichtigen nicht angefochten und erweist sich – soweit ersichtlich – als zutreffend. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Rekurs und Beschwerde.

E. 6

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 VRG bzw. Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG 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.