Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.7/2004/ mks

Urteil vom 8. Juni 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Konrad Jeker,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Abteilung Spezialdienste, Stampfenbachstrasse 24,
8090 Zürich,
Steueramt des Kantons Solothurn,
Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Militärstrasse 36, Postfach, 8021 Zürich.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (Doppelbesteuerung),
Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid
des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, vom 22. Oktober 2003 sowie gegen die definitiven Veranlagungsverfügungen des Steueramts
des Kantons Solothurn vom 6. Dezember 2000.

Sachverhalt:
A.
Dr. sc. nat. X._____ (geb. 1945) ist Patentanwalt und Alleinaktionär sowie Verwaltungsratspräsident der an der A._____strasse .. in Zürich domizilierten Dr. X._____ AG. Diese betreibt ein Patentanwaltsbüro, in dem X._____ bis Ende 1994 als Angestellter tätig war und für das er ab 1995 im Auftragsverhältnis arbeitet. Bis im Dezember 1994 wohnte X._____ zusammen mit seinen beiden Söhnen (geb. 1974 und 1980) an der B._____strasse ..in Zürich und hatte dort seinen steuerrechtlichen Wohnsitz. Am 17. Dezember 1994 meldete er sich an seiner bisherigen Adresse in Zürich ab, wobei der Mietvertrag über die dortige Wohnung weiterhin auf ihn lautete. Am 21. Dezember 1994 meldete er sich in der Stadt Solothurn mit Wirkung per 1. Januar 1995 an, und zwar an der C._____ ... Dort befand sich das Domizil der Anwaltskanzlei, in die X._____ anfangs 1995 eintrat, womit er eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnahm. In Wirklichkeit hielt er sich vom 20. Dezember 1994 bis 30. Juni 1995 an der D._____strasse .. in E._____ (Deutschland) auf, wo er allerdings über keinen Telefonanschluss verfügte und polizeilich nicht angemeldet war. Vom 1. Juli 1995 an mietete er in F._____ (SO) eine einfache Wohnung, ohne
Telefonanschluss und ohne sich dort polizeilich anzumelden. Ende Oktober 1996 gab er diese Wohnung wieder auf. Am 6. Januar 1997 zog X._____ seine Anmeldung in der Stadt Solothurn (C._____ ..) zurück und meldete sich in E._____ (Deutschland) an, diesmal an der G._____strasse .., ohne dort über einen Telefonanschluss zu verfügen. Auf den 31. März 1998 meldete er sich nach H._____ (Italien) ab.

Eine Anfrage der Veranlagungsbehörde Solothurn vom 23. Oktober 1996 an X._____ zwecks Abklärung des steuerrechtlichen Wohnsitzes sowie der finanziellen Verhältnisse führte im Jahre 1998 zur Durchführung einer Bücherrevision des Kantonalen Steueramtes Zürich bei der Dr. X._____ AG. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse bewogen das Kantonale Steueramt Zürich zur Annahme, X._____ habe trotz polizeilicher Abmeldung am 17. Dezember 1994 seinen Wohnsitz im Kanton Zürich beibehalten. Aus diesem Grund eröffnete es am 2. Dezember 1999 gegen ihn ein Nachsteuer- sowie ein Steuerstrafverfahren. Mit Schreiben vom 27. März 2000 machte das Kantonale Steueramt Zürich gegenüber dem Kanton Solothurn den Steueranspruch betreffend X._____ für die Zeit vom 17. Dezember 1994 bis 1999 geltend und ersuchte, die Einschätzungen im Kanton Solothurn noch nicht definitiv festzusetzen. Zur Wahrung der Frist nahm die Veranlagungsbehörde Solothurn mit Verfügungen vom 6. Dezember 2000 die Veranlagungen für die Steuerjahre 1995 und 1996 aber gleichwohl definitiv vor; diese Verfügungen blieben unangefochten und erwuchsen in Rechtskraft.

B.

Mit Verfügung vom 20. März 2003 und Einspracheentscheid vom 26. Juni 2003 stellte das Kantonale Steueramt Zürich im Sinne eines Vorentscheids über die Steuerhoheit fest, X._____ unterstehe für die Steuerperioden vom 17. Dezember 1994 bis 31. Dezember 1998 der Steuerhoheit des Kantons Zürich. Einen dagegen erhobenen Rekurs des Steuerpflichtigen wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 22. Oktober 2003 ab.

C.

X._____ hat am 12. Januar 2004 staatsrechtliche Beschwerde erhoben. Er beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 22. Oktober 2003 sei aufzuheben. Eventualiter seien die definitiven Veranlagungen für die Staatssteuer der Steuerperioden 1995 und 1996 des Kantons Solothurn aufzuheben, unter Feststellung der Rückerstattungspflicht der durch den Beschwerdeführer bezahlten Steuern. Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV), des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) sowie eine willkürliche Beweiswürdigung und eine willkürliche Anwendung von Bundesrecht.

D.

Das Kantonale Steueramt Zürich macht darauf aufmerksam, dass vom 18. - 31. Dezember 1994 bezüglich X._____ eine Besteuerungslücke bestehe, weshalb für diesen Zeitraum keine Doppelbesteuerung gegeben sei und folglich die vollumfängliche Aufhebung des Entscheids des Verwaltungsgerichts nicht gerechtfertigt wäre. Das Steueramt des Kantons Solothurn verzichtet auf einen Antrag in der Sache und beantragt lediglich, die Kosten seien wem rechtens aufzuerlegen, keinesfalls aber dem Kanton Solothurn. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragt unter Verzicht auf eine Vernehmlassung, die Beschwerde abzuweisen.

E.

Mit Schreiben vom 7. April 2004 verlangt X._____, zu den Vernehmlassungen Stellung nehmen zu können. Zur Begründung verweist er darauf, dass nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte die Garantie eines fairen Gerichtsverfahrens das Recht der Parteien umfasse, von allen eingereichten Stellungnahmen und Beweismitteln nicht nur Kenntnis zu nehmen, sondern sich dazu auch äussern zu können.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur. Eine Ausnahme besteht bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV). Das Bundesgericht kann zusammen mit der Aufhebung des kantonalen Hoheitsaktes den beteiligten Kantonen verbindliche Weisungen erteilen, u.a. betreffend Rückerstattung zu viel geleisteter Steuern (Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 12, III C, 1). Die Begehren des gemäss Art. 88 OG legitimierten Beschwerdeführers sind daher zulässig, auch wenn darin mehr verlangt wird als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids.

1.2 Bestreitet eine - wenn auch erst nachträglich - zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über deren Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungs- bzw. Nachsteuerverfahren fortgesetzt werden darf. Ein solcher Steuerdomizilentscheid kann wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV mit staatsrechtlicher Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Die fristgerecht eingereichte Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen das Urteil des Verwal-

tungsgerichts des Kantons Zürich vom 22. Oktober 2003 betreffend Feststellung der Steuerhoheit im Kanton Zürich vom 17. Dezember 1994 bis 31. Dezember 1998 ist daher zulässig. Dies gilt auch in Bezug auf die bereits rechtskräftigen definitiven Veranlagungsverfügungen der Veranlagungsbehörde Solothurn vom 6. Dezember 2000 für die Steuerperioden 1995 und 1996 (Art. 89 Abs. 3 OG; BGE 123 I 289 E. 1a S. 291 f.). Im Rahmen der Doppelbesteuerungsbeschwerde im Sinn von Art. 127 Abs. 3 BV sind auch die weiteren Rügen zulässig, da es sich beim angefochtenen Urteil um einen letztinstanzlichen kantonalen Entscheid handelt, gegen den auf Bundesebene kein ordentliches Rechtsmittel zur Verfügung steht (Art. 84 Abs. 2, Art.
86 Abs. 1 OG).
1.3 Gemäss Art. 93 Abs. 3 OG findet ein weiterer Schriftenwechsel nur ausnahmsweise statt. Ein solcher erübrigt sich im vorliegenden Fall, da sich aus den Stellungnahmen der beteiligten Kantone und des Verwaltungsgerichts keine neuen Gesichtspunkte ergeben. Im Übrigen findet Art. 6 Ziff. 1 EMRK, auf den der Beschwerdeführer seinen entsprechenden Antrag stützt, auf Steuerverfahren keine Anwendung (Urteil 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003, E. 5).
1.4 Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots prüft das Bundesgericht Rechts- und Tatfragen frei, und es können auch neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden (Locher/Locher, a.a.O., § 12, III B, 3 Nr. 15 und dort zitierte Urteile). Bezüglich der weiteren Rügen ist hingegen die Kognition des Bundesgerichts enger, als wenn es unmittelbar aufgrund von Art. 127 Abs. 3 BV entscheidet (vgl. Locher/Locher, a.a.O., § 2, III C, 1a Nr. 14).
2.
2.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt 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, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem hat das Bundesgericht aus Art. 46 Abs. 2 aBV (heute Art. 127 Abs. 3 BV) abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei (BGE 120 Ia 361 E. 2a S. 363, mit Hinweisen; vgl. auch Locher/Locher, a.a.O., § 7, I B, Nr. 45).
2.2 Im vorliegenden Fall unterliegt der Beschwerdeführer für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1996 nach den definitiven Veranlagungen im Kanton Solothurn aufgrund persönlicher Zugehörigkeit einer unbeschränkten Steuerpflicht in diesem Kanton. Gleichzeitig wird er aufgrund des angefochtenen Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 22. Oktober 2003 für den Zeitraum vom 17. Dezember 1994 bis 31. Dezember 1998 der Steuerhoheit des Kantons Zürich unterstellt. Wird dieser Steuerdomizilentscheid umgesetzt, führt dies - jedenfalls für den Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1996 - zu einer aktuellen Doppelbesteuerung, selbst wenn der Kanton Zürich das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dem Kanton Solothurn zur Besteuerung überlassen sollte. Der angefochtene Entscheid befasst sich nur am Rande mit dem interkantonalen Verhältnis und konzentriert sich auf die Frage, ob die Steuerhoheit des Kantons Zürich im Verhältnis zu den Beziehungen zu E._____ (Deutschland) bzw. H._____ (Italien) überwiege. In dieser Hinsicht ist allerdings die Doppelbesteuerungsbeschwerde nach Art. 127 Abs. 3 BV nicht zulässig (Locher/
Locher, a.a.O., § 2, III C, 1a).
3.
3.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV (bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer natürlichen Person derjenige Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu. Das sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (statt vieler: BGE 123 I 289 E. 2a S. 293, mit Hinweisen). Diese Regeln gelten für unselbständig und selbständig erwerbende Personen gleichermassen (Martin Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: ASA 68, S. 449 ff., insbesondere S. 485).
3.2 Der Beschwerdeführer war bis Ende 1994 unselbständig erwerbend. Anfangs 1995 trat er in Solothurn in eine Anwaltskanzlei ein und nahm dort als Patentanwalt eine selbständige Erwerbstätigkeit auf. Entsprechend meldete er sich in der Stadt Solothurn mit Wirkung auf den 1. Januar 1995 an der C._____ .. an. In der

Anwaltskanzlei an dieser Adresse verfügte er über Büroräumlichkeiten und damit über ständige Anlagen und Einrichtungen (vgl. Protokoll der Anhörung vom 4. März 2003, S. 4). Somit begründete der Beschwerdeführer per 1. Januar 1995 im Kanton Solothurn ein Spezialsteuerdomizil (Nebensteuerdomizil) des Geschäftsortes, wo neu das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (und das entsprechende Vermögen) steuerbar war, wogegen die übrigen Einkünfte und Vermögenswerte weiterhin am Hauptsteuerdomizil steuerbar blieben. Ab diesem Zeitpunkt ist mithin zwischen dem Hauptsteuerdomizil und dem Nebensteuerdomizil eine Steuerausscheidung vorzunehmen. Dies geschah bislang nicht, indem beide beteiligten Kantone das uneingeschränkte Besteuerungsrecht aufgrund des Hauptsteuerdomizils für sich beanspruchten. Aus diesem Grunde ist jedenfalls die Doppelbesteuerungsbeschwerde gegenüber dem Kanton Solothurn gutzuheissen, und es sind die definitiven Veranlagungen der Veranlagungsbehörde Solothurn vom 6. Dezember 2000 aufzuheben; dieser Kanton darf nur die Einkünfte (und das Vermögen) aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerlich erfassen. Im Kanton Zürich hingegen ist vorläufig nur ein Vorentscheid über die subjektive Steuerpflicht ergangen, der sich zur objektiven Seite des Steuerrechtsverhältnisses nicht äussert. Im Rahmen des noch durchzuführenden Nachsteuerverfahrens wird der Kanton Zürich das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers der Jahre 1995 und 1996 nicht in die Bemessungsgrundlage einbeziehen dürfen. In diesem Sinn ist das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 22. Oktober 2003 zu präzisieren. Dabei durfte das Verwaltungsgericht aufgrund der mehrmaligen Einvernahmen des Beschwerdeführers vor den Veranlagungsbehörden der Kantone Solothurn und Zürich befugtermassen davon ausgehen, dass eine persönliche Anhörung zur Klärung des Sachverhalts nichts beitragen würde. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann keine Rede sein. Nachdem der Kanton Solothurn darauf verzichtet hat, förmlich die Einrede der Verwirkung zu erheben, ist auf die entsprechenden Ausführungen des Beschwerdeführers nicht einzugehen, zumal nur ausdrücklich erhobene Einreden beachtlich sind und in den definitiven Veranlagungen für 1995 und 1996 keine "implizite" Einrede erblickt werden kann (vgl. auch Locher/Locher, a.a.O., § 2, IV D, Nr. 9).

4.

Soweit der Beschwerdeführer geltend machen wollte, das Verwaltungsgericht habe den behaupteten Wegzug nach E._____ (Deutschland) bzw. H._____ zu Unrecht verneint, hätte er Beschwerde wegen Verletzung von Art. 9 BV erheben müssen. Da sich die gerügten Verfahrensverletzungen aber nur auf die Doppelbesteuerungsbeschwerde beziehen, kann auf diesen Aspekt nicht eingetreten werden. Abgesehen davon hielte der angefochtene Entscheid einer Willkürüberprüfung ohnehin stand. Der steuerpflichtigen Person kann der Gegenbeweis für den von ihr behaupteten steuerrechtlichen Wohnsitz ausserhalb der Schweiz auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (ASA 39 284 E. 3c S. 288). Diesen Gegenbeweis vermag der Beschwerdeführer weder für den behaupteten Wohnsitz in Deutschland (E._____) noch für denjenigen in H._____ zu erbringen:

Aufgrund der umfassenden Erhebungen des Kantonalen Steueramtes Zürich (E. 3a des angefochtenen Urteils) durfte das Verwaltungsgericht mit guten Gründen davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer seinen steuerrechtlichen Wohnsitz auch nach dem 17. Dezember 1994 im Kanton Zürich behalten hatte. Das gilt sowohl für die erste, rund sechs Monate dauernde Phase (20. Dezember 1994 bis 30. Juni 1995) mit vermehrten Aufenthalten in E._____ (neben Solothurn und Zürich), wo der Beschwerdeführer nicht einmal polizeilich gemeldet war und auch über keinen Telefonanschluss verfügte, als auch für die zweite Phase (6. Januar 1997 bis 31. März 1998) mit vermehrten Aufenthalten in E._____, als er immerhin polizeilich gemeldet war. Die diesbezüglichen Schlussfolgerungen des Verwaltungsgerichts würden vor Art. 9 BV ohne weiteres standhalten.

Was den behaupteten Wegzug nach H._____ anbetrifft, steht aktenmässig fest, dass der Beschwerdeführer erst im dritten Anlauf, im August 1999, eine Wohnsitzbestätigung (Certificato di residenza) von H._____ erhielt; diese gibt als Zeitpunkt des Zuzugs aus Deutschland den 18. August 1999 an. Seine früheren Gesuche um eine Wohnsitzbestätigung waren von der Gemeinde H._____ abgelehnt worden, weil er nicht dort wohne ("non abitava in modo abituale nel territorio, ma solo saltuariamente"). Aufgrund dieser behördlichen Angaben darf die eigentliche Wohnsitznahme in H._____ erst im Lauf des Jahres 1999 angenommen werden. Dieser Aufenthaltsort ist offenbar auch heute noch relevant und hat schon rein von der Distanz her einen anderen Stellenwert als die früher konkurrierenden Orte Zürich, Solothurn und E._____. Für den Wechsel nach H._____ fand - im Unterschied zu den andern vorübergehenden Aufenthaltsorten - ein eigentlicher Umzug statt, und die Wohnung wurde mit eigenen Möbeln ausgestattet; dort verfügt der Beschwerdeführer nun

auch über einen eigenen Telefonanschluss. Unter den gegebenen Umständen ist davon auszugehen, dass er den Kanton Zürich und damit die schweizerische Steuerhoheit erst nach Ablauf des Jahres 1998
definitiv verlassen hat, so dass der Steuerdomizilentscheid auch in dieser Hinsicht nicht zu beanstanden wäre.
5.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Zürich ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Allerdings ist das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 22. Oktober 2003 insoweit zu präzisieren, als das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers der Jahre 1995 und 1996 im Kanton Zürich nicht besteuert werden darf. Demgegenüber ist die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Solothurn gutzuheissen. Die definitiven Veranlagungen der Veranlagungsbehörde Solothurn für die Steuerjahre 1995 und 1996 vom 6. Dezember 2000 sind aufzuheben. Die Besteuerungsbefugnis dieses Kantons erstreckt sich nur auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (und das entsprechende Vermögen) des Beschwerdeführers in diesen Jahren. Ergibt sich aufgrund der neuen Veranlagungen, dass der Beschwerdeführer im Kanton Solothurn zu viel Steuern entrichtet hat, ist ihm die Differenz zurückzuerstatten.

Bei diesem Verfahrensausgang wird der Kanton Solothurn kosten- und entschädigungspflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG; Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Zürich wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Solothurn wird gutgeheissen, und die definitiven Veranlagungen der Veranlagungsbehörde Solothurn für die Steuerjahre 1995 und 1996 vom 6. Dezember 2000 werden aufgehoben; die Besteuerungsbefugnis dieses Kantons erstreckt sich nur auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (und das entsprechende Vermögen) des Beschwerdeführers der Jahre 1995 und 1996. Zu viel entrichtete Steuern sind zurückzuerstatten.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird dem Kanton Solothurn auferlegt.
4.
Der Kanton Solothurn hat dem Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.– auszurichten.
5.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Steueramt des Kantons Solothurn sowie dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 8. Juni 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: