Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.241/2006/fco

Urteil vom 26. Oktober 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart,
Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich,
2. Abteilung, Militärstrasse 36, Postfach, 8090 Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2002,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den
Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons
Zürich (Einzelrichter) vom 8. März 2006.

Sachverhalt:
A.
X._____ ist im Tessin geboren und seit 1959 mit Y._____ verheiratet. Die Eheleute hielten sich lange im Ausland auf. Seit 1. Juli 1996 ist die Ehefrau aus den USA herkommend in Lugano polizeilich gemeldet. Die Eheleute unterhalten enge Beziehungen zu Jerusalem, wo ihre Tochter lebt, aber auch zu den USA, wo sich der Ehemann oft aufhält. Die Ehefrau ist Eigentümerin eines Mehrfamilienhauses in Zürich.

Die Eheleute reichten die gemeinsam unterzeichnete Steuererklärung für die Steuerperiode 2002 am 30. Januar 2004 (ohne Ortsangabe) im Kanton Zürich ein und deklarierten darin als Einkommen ihre AHV-Renten sowie die Erträge der Liegenschaft in Zürich. Sie wurden vom Steuerkommissär am 9. August 2004 zunächst bei der Staats- und Gemeindesteuer der Steuerperiode 2002 für Einkommen und Vermögen nur gerade der Zürcher Liegenschaft eingeschätzt (Annahme einer bloss wirtschaftlichen Zugehörigkeit). Dieser Entscheid wurde an Y._____ und X._____, A._____strasse, Jerusalem/Israel, adressiert mit Zustelladresse in Lugano. Ebenfalls am 9. August 2004 erging der Hinweis auf die direkte Bundessteuer (für die Erträge der Zürcher Liegenschaft) mit dem Vermerk, die Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 79'300.– (satzbestimmend Fr. 98'500.–) werde später durch die Abteilung direkte Bundessteuer mit Zustellung der Steuerrechnung eröffnet; erst dagegen sei eine Einsprache möglich.
B.
Am 7. September 2004 (Poststempel; Absenderadresse und Aufgabeort Jerusalem) erhob die Ehefrau Einsprache sowohl gegen die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 als auch gegen die in Aussicht

gestellte Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer 2002. Mit Schreiben vom 23. September 2004 wurde den Eheleuten der Eingang der Einsprache gegen die Staatssteuerveranlagung 2002 durch das Kantonale Steueramt Zürich bestätigt und ihnen gleichzeitig mitgeteilt, gegen die Bundessteuerveranlagung könne erst nach Zustellung der auf Grund der Einschätzung erstellten Bundessteuerrechnung (Veranlagungsverfügung) Einsprache erhoben werden und eine vorzeitige Einsprache sei rechtsunwirksam. Gleichentags bzw. mit der Steuerrechnung vom 23. September 2004 erfolgte die formelle Eröffnung der Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer 2002.
C.
Nachdem die Einsprache gegen die Staats- und Gemeindesteuerveranlagung im November 2004 rechtskräftig erledigt worden war, erhoben die Eheleute mit Faxschreiben vom 27. Januar 2005 (Absenderadresse Lugano; Aufgabeort unbekannt) Einsprache gegen die Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer 2002, verbunden mit einem sinngemässen Gesuch um Wiederherstellung der Einsprachefrist. Zur Begründung machten sie geltend, erst kürzlich bemerkt zu haben, dass sie auch bei der direkten Bundessteuer innert 30 Tagen hätten Einsprache erheben müssen. Dies hätten sie unterlassen, weil sie davon ausgegangen seien, das kantonale Steueramt leite die ganze Korrespondenz an das Bundessteueramt weiter. Im Übrigen baten sie darum, das Alter und den Gesundheitszustand des Ehemannes zu berücksichtigen, der sich in der zweiten Hälfte des Jahres 2004 vorab mit seiner Enkelin beschäftigt habe, die sich in New York einer komplizierten Operation unterziehen musste.

Das kantonale Steueramt wies am 20. Juni 2005 das Fristwiederherstellungsgesuch ab und trat auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein.
D.
Mit Beschwerde vom 10. Juli 2005 (Absenderadresse Lugano; Aufgabeort Jerusalem) stellte der Ehemann Antrag auf Wiederherstellung der Einsprachefrist. Dabei konkretisierte er die früher gemachten Angaben. Am 30. August 2005 teilte er dem Sekretariat der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich (nachfolgend: Steuerrekurskommission) telefonisch mit, er wohne in den USA und seine Ehefrau habe Wohnsitz in Lugano (was von der Einwohnerkontrolle Lugano auf telefonische Anfrage hin bestätigt wurde). Am 31. Oktober 2005 wies der Einzelrichter der Steuerrekurskommission I die Beschwerde ab.
E.
Gegen dieses Urteil erhob X._____ am 13. Dezember 2005 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (nachfolgend: Verwaltungsgericht) und bestritt nunmehr die Zuständigkeit des Kantons Zürich zur Veranlagung der direkten Bundessteuer förmlich. Mit Einzelrichterentscheid vom 8. März 2006 (versandt am 21. März 2006) wies das Verwaltungsgericht diese Beschwerde ab und trat auf die Rüge der Unzuständigkeit des Kantons Zürich zur Veranlagung der direkten Bundessteuer nicht ein.
F.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 3. Mai 2006 beantragt X._____ dem Bundesgericht:
"1. Es sei gemäss Art. 108 DBG die Zuständigkeit im vorliegenden Fall von der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu bestimmen.
2. Es sei der Ehemann Y._____ von der Bezahlung der Hälfte der Gerichtskosten zu entlasten.
3. Es sei festzustellen, dass die Einsprache vom 27. Januar 2005 innert Frist erfolgt ist."
Das Kantonale Steueramt Zürich sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen die Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde, letzteres unter Verzicht auf eine Vernehmlassung. Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen. Sie weist darauf hin, dass die Beschwerdeführerin grundsätzlich berechtigt sei, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung die Festlegung des Veranlagungsortes für die direkte Bundessteuer 2002 zu verlangen (Art. 108 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]).

Die Beschwerdeführerin hat um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege ersucht und reichte am 11. September 2006 unaufgefordert eine Stellungnahme zur Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung ein.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid des Einzelrichters des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 8. März

2006 ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 DBG). Die Beschwerdeführerin ist gestützt auf Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert, weshalb auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten ist.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Mit Verfügung vom 20. Juni 2005 trat das kantonale Steueramt auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein. Mit dem angefochtenen Entscheid wurde diese Nichteintretensverfügung geschützt. Nicht eingetreten ist die Vorinstanz jedoch auf die erstmals förmlich erhobene Rüge der Unzuständigkeit der Zürcher Steuerbehörden, weil die Feststellung der Nichtigkeit nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ebenfalls die Einhaltung der Rechtsmittelfristen voraussetze (Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts Zürich RB 2003 Nr. 94; dazu Bundesgerichtsurteil 2A.82/2004 vom 6. Mai 2004, E. 5.1).

Streitgegenstand und fraglich ist somit, ob der Entscheid der Vorinstanz insoweit dem Bundesrecht entspricht, als sie befand, das Steueramt sei zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten, und ob das Verwaltungsgericht zu Recht auf die Rüge der Unzuständigkeit nicht eintrat, was vorweg zu prüfen ist.
2.
2.1 Zuständig für die Veranlagung der direkten Bundessteuer ist der Kanton, in dem die Steuerpflichtigen persönlich zugehörig sind (Art. 105 Abs. 1 DBG). Die Zuständigkeit zur Veranlagung der direkten Bundessteuer eines Kantons, in dem bloss eine wirtschaftliche Anknüpfung vorliegt (Art. 106 DBG), kommt nur zur Anwendung, wenn keine persönliche Zuständigkeit in einem anderen schweizerischen Kanton vorliegt (Urteil 2A.74/2003 vom 8. September 2004, publ. in: StE 2004 B 91.3 Nr. 4, E. 2.1). Dabei gilt auch im Bundessteuerrecht der Grundsatz der Einheit des Veranlagungsortes: Die steuerpflichtige Person wird zwecks Vermeidung einer Aufsplitterung der Veranlagung der direkten Bundessteuer für das gesamte in der Schweiz steuerbare Einkommen nur in einem einzigen Kanton eingeschätzt (Urteile 2A.74/2003 vom 8. September 2004, publ. in: StE 2004 B 91.3 Nr. 4, E. 2.1; 2A.209/1988 vom 17. April 1989, publ. in: ASA 59 636, E. 2a).
2.2 Wenn ein Kanton eine steuerpflichtige Person, die bei ihm wirtschaftlich zugehörig ist, für die direkte Bundessteuer veranlagt, obwohl sie die persönliche Zugehörigkeit in einem anderen Kanton hat, liegt - wegen Verstosses gegen die bundessteuerrechtliche Zuständigkeitsordnung - eine örtliche Unzuständigkeit vor. Im Steuerrecht hat die von einer unzuständigen Veranlagungsbehörde erlassene Einschätzungsverfügung regelmässig deren Nichtigkeit zur Folge (Urteile 2A.74/2003 vom 8. September 2004, publ. in: StE 2004 B 91.3 Nr. 4, E. 2.1; 2A.53/1998 vom 12. November 1998, publ. in: StR 54/1999 118, E. 7a/aa; 2A.209/1988 vom 17. April 1989, publ. in: ASA 59 636, E. 2c), denn die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit stellt einen schwerwiegenden Mangel und damit einen Nichtigkeitsgrund dar. Die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes ist jederzeit und von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden von Amtes wegen zu beachten; sie kann auch im Rechtsmittelweg festgestellt werden (BGE 127 II 32 E. 3g und h S. 48; Urteile 2A.82/2004 vom 6. Mai 2004, E. 5.1; 2A.74/2003 vom 8. September 2004, publ. in: StE 2004 B 91.3 Nr. 4, E. 2.1).
2.3 Im vorliegenden Fall durften die zürcherischen Steuerbehörden aufgrund ihrer Erfahrungen in den Vorperioden und der ausländischen Adresse auf der Liegenschaftsbewertung davon ausgehen, der Wohnsitz der Beschwerdeführerin und ihres Ehemannes befinde sich im Ausland, und die Adresse in Lugano sei nur das Zustelldomizil. Unter dieser Annahme war der Liegenschaftskanton Zürich nach Art. 106 Abs. 1 DBG zuständiger Veranlagungsort.
Bereits vor der Steuerrekurskommission stellte sich jedoch heraus, dass sich nur der Wohnsitz des Ehemannes im Ausland befindet, derjenige der Beschwerdeführerin aber in Lugano/Tessin anzunehmen ist. Dies wurde sogar seitens der zuständigen Einwohnerkontrolle telefonisch bestätigt. Gleichwohl trug die Steuerrekurskommission diesem neuen Sachverhaltselement in ihrem Entscheid vom 31. Oktober 2005 nicht Rechnung. In der Beschwerde vom 13. Dezember 2005 an das Verwaltungsgericht wurde die Zuständigkeit des Kantons Zürich zur Veranlagung der direkten Bundessteuer erstmals förmlich bestritten. Am 21. Februar 2006 brachte die Be-

schwerdeführerin zuhanden des Verwaltungsgerichts zudem ein tags zuvor erstelltes "certificato di domicilio" der Einwohnerkontrolle der Stadt Lugano bei. Allerdings machte die Beschwerdeführerin nie geltend, sie werde im Kanton Tessin für die Steuerperiode 2002 bereits aufgrund persönlicher Zugehörigkeit und damit gestützt auf eine unbeschränkte Steuerpflicht veranlagt.
2.4 Ist der Veranlagungsort im Einzelfall ungewiss oder streitig, so ist er - wenn mehrere Kantone in Frage kommen - von der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu bestimmen (Art. 108 Abs. 1 Satz 1 DBG). Erfährt eine Veranlagungsbehörde von einem konkurrierenden Anspruch eines andern Kantons, ist vor weiteren Veranlagungshandlungen die Eidgenössische Steuerverwaltung anzugehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2004, Rz. 8 zu Art. 108 DBG; Urteil 2A.609/1998 vom 28. September 1999, publ. in: ASA 70 529, E. 4b/cc). Dies gilt aber nicht nur für eigentliche Veranlagungsbehörden, sondern ebenso sehr für Rechtsmittelinstanzen. Bereits die Steuerrekurskommission, vor allem aber das Verwaltungsgericht hätte das Verfahren sistieren und die Feststellung des Veranlagungsortes von der Eidgenössischen Steuerverwaltung verlangen sollen.
Die Vorinstanz hält dafür, gemäss zürcherischer Praxis könne Unzuständigkeit und damit die Nichtigkeit nur während der Rechtsmittelfrist gerügt werden (Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts Zürich RB 2003 Nr. 94; dazu Bundesgerichtsurteil 2A.82/2004 vom 6. Mai 2004, E. 5.1). Dieses Urteil befasste sich allerdings mit den zürcherischen Staats- und Gemeindesteuern und betraf den - offensichtlich unzutreffenden - Vorwurf der Nichtigkeit einer zu Recht erfolgten Ermessenseinschätzung. Vor diesem Hintergrund hatte das Bundesgericht diese Praxis des Zürcherischen Verwaltungsgerichts als nicht willkürlich bezeichnet (Art. 9 BV).
2.5 Diese Praxis kann jedoch nicht ohne Weiteres auf die direkte Bundessteuer übertragen werden. Hier geht es um eine allfällige örtliche Unzuständigkeit und damit um einen Umstand, der grundsätzlich jederzeit und von sämtlichen Behörden zu beachten ist. Wohl hat das Bundesgericht mit Blick auf Gründe der Rechtssicherheit ausdrücklich offen gelassen, ob bei einer örtlichen Unzuständigkeit tatsächlich in jedem Fall und undifferenziert auf eine Nichtigkeit geschlossen werden könne (Urteil 2A.609/1998 vom 28. September 1999, publ. in: ASA 70 529, E. 4b/bb; vgl. auch Urteil 2A.74/2003 vom 8. September 2004, publ. in: StE 2004 B 91.3 Nr. 4, E. 2.1: "es sei denn, [...]der Schluss auf Nichtigkeit vertrüge sich nicht mit der Rechtssicherheit"). Gründe, welche eine solche Relativierung allenfalls rechtfertigten, liegen hier jedoch nicht vor.
3.
Die Beschwerde ist demnach begründet und der angefochtene Entscheid damit aufzuheben. Infolge des Devolutiveffekts sind zugleich sämtliche früheren Entscheide hinfällig, könnte doch die Eidgenössische Steuerverwaltung die zu Unrecht erfolgten Veranlagungshandlungen nur insoweit aufheben, als es sich um ihrer Aufsicht (Art. 103 DBG) unterstellte Behörden handelt, nicht aber diejenigen richterlicher Instanzen (Urteil 2A.609/1998 vom 28. September 1999, publ. in: ASA 70 529, E. 4b/cc). Die Akten gehen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zur Feststellung des Veranlagungsortes der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2002.
4.
Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Zürich, der Vermögensinteressen wahrnimmt, aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist damit gegenstandslos. Der nicht anwaltschaftlich vertretenen Beschwerdeführerin ist praxisgemäss keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 159 OG; vgl. BGE 113 Ib 353 E. 6b S. 356 f.). Über die Verlegung der Kosten des kantonalen Verfahrens hat das Verwaltungsgericht neu zu befinden.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, und der Entscheid des Einzelrichters des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 8. März 2006 wird aufgehoben.
2.
Die Akten werden an die Eidgenössische Steuerverwaltung überwiesen zur Feststellung des Veranlagungsortes für die Steuerperiode 2002.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.– wird dem Kanton Zürich auferlegt.
4.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat über die Verlegung der Kosten des kantonalen Verfahrens neu zu befinden.

5.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 26. Oktober 2006

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: