



# STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

---

2 ST.2008.387  
2 DB.2008.239

## Entscheid

4. Mai 2009

Mitwirkend:

Präsident R. Oesch, Mitglied W. Balsiger, Ersatzmitglied H. Knüsli und Sekretärin E. Surdyka

In Sachen

1. A,
2. B,

vertreten durch C,

**Rekurrenten/  
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Süd,  
Bändliweg 21 Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006**

hat sich ergeben:

A. Die Eheleute A und B (beide im Pensionsalter, nachfolgend der bzw. die Pflichtige bzw. die Pflichtigen) meldeten sich gemäss eigenen Angaben im September 1998 in ihrer damaligen Wohnsitzgemeinde D ab und waren seitdem mit einem ihnen gehörigen Wohnmobil unterwegs, das, ebenfalls nach ihren Angaben, in E, registriert ist. Die Pflichtigen besitzen eine Eigentumswohnung in D, die sie vermieteten. Per 31. Dezember 2005 wurde der Mietvertrag gekündigt, da die Pflichtigen, wiederum gemäss ihrer Darstellung, beabsichtigten, Anfang 2006 für ein paar Monate in die Schweiz zurückzukehren. Nachdem sie mittels eines Frachtschiffes mit ihrem Wohnmobil nach Europa gereist waren, meldeten die Pflichtigen sich im Frühjahr 2006 in D wieder an. Im Sommer 2006 meldeten sie sich wiederum ab und verliessen die Schweiz "in Richtung F. Im Frühjahr 2007 kehrten sie in die Schweiz zurück.

Nachdem die Pflichtigen eine Steuererklärung 2006 für beschränkt Steuerpflichtige hatten einreichen lassen, unterbreitete der Steuerkommissär ihnen am 28. Januar 2008 einen Einschätzungsvorschlag, in dem er von der unbeschränkten Steuerpflicht der Pflichtigen für die ganze Steuerperiode 2006 ausging, was er damit begründete, dass diese kein neues Steuerdomizil im Ausland begründet bzw. keinen entsprechenden Nachweis erbracht hätten. Die Pflichtigen lehnten den Einschätzungsvorschlag ab und stellten sich auf den Standpunkt, sie unterlägen nur für den Zeitraum ihrer Anwesenheit in der Schweiz im Frühjahr/Sommer 2006 der unbeschränkten Steuerpflicht.

Am 19. Februar 2008 forderte der Steuerkommissär die Pflichtigen auf, namentlich verschiedene für den Nachweis eines ausländischen Wohnsitzes geeignete Unterlagen einzureichen. Die Pflichtigen liessen daraufhin am 7. März 2008 Passkopien mit Visavermerken der F einreichen. Im Begleitschreiben wurde unter anderem ausgeführt, eine einwohnerrechtliche Anmeldung sei in vielen Ländern nicht nötig; der Grossteil ihres Hausrats sei während ihrer Aufenthalte im Ausland in der Schweiz geblieben. Am 4. April 2008 mahnte Steuerkommissär seine Auflage. Nachdem die Mahnung erfolglos geblieben war, schätzte er die Pflichtigen am 23. Mai 2008 für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 mit einem steuerbaren/satzbestimmenden Einkommen von Fr. 87'500.- sowie mit einem steuerbaren/satzbestimmenden Vermögen von Fr. 2,004 Mio. ein. Dabei ging er davon aus, dass die Pflichtigen für das ganze

Jahr 2006 in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht unterlagen. Am 13. Juni 2008 erging eine analoge Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2006 (steuerbares/satzbestimmendes Einkommen Fr. 89'800.-; ganzjährige unbeschränkte Steuerpflicht).

B. Nachdem die Pflichtigen gegen die Einschätzung und die Veranlagung hatten Einsprache erheben lassen, forderte der Steuerkommissär sie am 15. August 2008 auf, das weltweite Einkommen für das ganze Jahr 2006 sowie das weltweite Vermögen per 31. Dezember 2006 zu deklarieren. Daraufhin liessen die Pflichtigen am 25. August 2008 zusätzlich zu den im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren deklarierten Einkünften bzw. Vermögenswerten eine ... Rente sowie zwei Lebensversicherungen deklarieren. Einen Einschätzungsvorschlag, den der Steuerkommissär in der Folge unter Miteinbezug der zusätzlich deklarierten Einkünfte bzw. Werte ausarbeitete, unterzeichneten die Pflichtigen nicht. Daraufhin wies das kantonale Steueramt mit zwei getrennten Entscheiden, beide vom 31. Oktober 2008, die Einsprachen der Pflichtigen ab und setzte die Steuerfaktoren, unter Berücksichtigung der Zusatzdeklaration im Einsprachverfahren, wie folgt fest:

**Staats- und Gemeindesteuer 2006 (Steuerpflicht 1.1. - 31.12.2006)**

Steuerbares Einkommen	Fr. 97'500.-
Satzbestimmendes Einkommen	Fr. 97'500.-
Steuerbares Vermögen	Fr. 2'501'000.-
Satzbestimmendes Vermögen	Fr. 2'501'000.-

**Direkte Bundessteuer 2006 (Steuerpflicht 1.1. - 31.12.2006)**

Steuerbares Einkommen	Fr. 99'700.-
Satzbestimmendes Einkommen	Fr. 99'700.-

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 27./28. November 2008 beantragten die Pflichtigen, die unbeschränkte Steuerpflicht auf den Zeitraum Frühjahr/Sommer 2006 zu beschränken und sie dementsprechend einzuschätzen bzw. zu veranlagern.

In der Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 6. Januar 2009 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Am 27. Januar 2009 forderte der Präsident der Steuerrekurskommission II den Vertreter der Pflichtigen auf, eine Originalvollmacht einzureichen; ausserdem sei der Steuerrekurskommission ein original unterzeichnetes Exemplar der Steuererklärung 2006 (unter Einschluss des unterzeichneten Wertschriftenverzeichnisses) vorzulegen und bekannt zu geben, wo die Pflichtigen zurzeit wohnhaft seien.

Am 16. Februar 2009 gingen die einverlangte Originalvollmacht sowie original unterzeichnete Exemplare der Steuererklärung ein. Ausserdem liessen die Pflichtigen mitteilen, dass sie, "abgesehen von ihrem momentanen Aufenthalt in D", unter folgender Adresse wohnhaft seien: ....

Den mit Verfügung vom 18. Februar 2009 einverlangten Kostenvorschuss leisteten die Pflichtigen fristgerecht.

Am 3. April 2009 wurde den Pflichtigen die Gelegenheit eingeräumt, zu von ihnen im Internet unter der Webadresse ... veröffentlichten Materialien, die ausgedruckt und zu den Akten erhoben worden waren, Stellung zu nehmen. Die Pflichtigen liessen sich dazu am 15./17. April 2009 vernehmen.

Auf das Ergebnis der tatsächlichen Erhebungen im Einschätzungs- und im Einspracheverfahren, auf die Begründung der entsprechenden Entscheide sowie auf die Vorbringen der Parteien im Rekursverfahren ist – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen näher einzugehen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Streitig ist, ob die Pflichtigen lediglich für die Zeit ihrer Anwesenheit in der Schweiz im Frühjahr/Sommer 2006 oder für die gesamte Steuerperiode 2006 im Kanton Zürich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Dass sie auch bei Verneinung der unbeschränkten Steuerpflicht 2006 aufgrund ihres hiesigen Liegenschaftenbesitzes beschränkt steuerpflichtig sind, steht ausser Diskussion.

2. Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben (Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]).

a) Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung knüpft Art. 3 Abs. 1 DBG an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff des ZGB an, und zwar obwohl das DBG anders als noch der Bundesratsbeschluss (BdBSt; in Kraft bis Ende 1994) nicht mehr ausdrücklich auf das ZGB verweist. Damit bleibt – wie nach altem Recht – der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen. Nicht entscheidend ist deshalb, wann der Steuerpflichtige sich am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt er sich ins Ausland, so hat er die direkte Bundessteuer zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet (BGr, 3. Mai 2000, 2A.388/1998, E. 5; 16. Mai 2002, 2A.443/2001, E. 6.2; je mit Hinweisen).

In einem neueren Entscheid hat das Bundesgericht an dieser Rechtsprechung, die von Beraterseite kritisiert wird (vgl. für viele Bauer-Balmelli/Omlin, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 8 N 23 DBG), mit Bezug auf die Abgrenzung der internationalen Steuerhoheit ausdrücklich festgehalten. Zur Begründung hat es darauf hingewiesen, dass jede andere Lösung die Möglichkeit von Missbräuchen mit sich bringe, welche mit den Prinzipien des schweizerischen Steuerrechts unvereinbar seien (BGr, 26. Juli 2004, 2A.475/2003, E. 2.2).

b) Die Pflichtigen haben sich nach ihrer eigenen Angabe 1998 in der Schweiz abgemeldet und das Land verlassen. Wie einer ausführlichen Dokumentation, welche sie selbst auf dem Internet unter der Adresse ... als Website eingerichtet haben, zu entnehmen ist, trifft dies zu. Aus den Einträgen über Stellplätze und in einem sog. Logbuch – beide Listen finden sich auf der Internetseite der Pflichtigen; siehe auch – ergibt sich, dass sie seit Herbst 1998 zunächst in ... und anschliessend in ... und ... mit einem ihnen gehörigen Wohnmobil auf der Basis eines Mercedes Unimog unterwegs waren. Im Januar 1999 landeten sie sodann in ..., um von dort aus während mehrerer Jahre den nord-, mittel und südamerikanischen Kontinent zu bereisen. Gemäss den Angaben über ihre Standplätze bzw. dem Logbuch hielten sie sich dabei offensichtlich nirgends mit der Absicht dauernden Verbleibens auf. Die ausgedehnte Reise endete im

November 2005 in ..., von wo die Pflichtigen sich mit ihrem Fahrzeug auf einem Frachtschiff in Richtung Europa einschiffen. Im Frühjahr 2006 meldeten sie sich sodann wieder in D an.

c) Der dargelegte und von den Pflichtigen selbst minutiös dokumentierte Sachverhalt zeigt klar, dass sie nirgendwo einen neuen Wohnsitz und damit auch offensichtlich keine neue unbeschränkte Steuerpflicht begründeten. Genau dieses Ergebnis will aber die dargelegte bundesgerichtliche Rechtsprechung verhindern: Steuern sind zwar voraussetzungslos, d.h. ohne Anspruch auf die Erbringung einer konkreten staatlichen Gegenleistung geschuldet. Das ändert indessen nichts daran, dass Steuern der staatlichen Leistungserstellung im Interesse der Bürger dienen. Der Fiskalzweck allgemeiner Steuern wie der Einkommenssteuer besteht ja gerade darin, zentrale staatliche Leistungen (Infrastruktur, allgemeine Verwaltung, Justiz, Polizei, Landesverteidigung etc.), die das Funktionieren einer modernen Gesellschaft erst sicherstellen, zu ermöglichen. Es entspricht einem Bedürfnis minimaler Solidarität zwischen den Rechtsgenossen, die solche Leistungen notwendigerweise nutzen – denn ein Leben im (ungeschützten) Naturzustand ist weder vorstell- noch wünschbar –, dass sie auch zu deren Finanzierung herangezogen werden.

Vor diesem Hintergrund geht es nicht an, dass ein in der Schweiz qua Wohnsitz Steuerpflichtiger sich abmeldet, um als Weltenbummler durch die Welt zu reisen und nirgendwo, d.h. auch nicht im Ausland, wo er die dort ebenfalls mit Steuergeldern finanzierten Strukturen (wenn auch nur als Reisender) nutzt, Steuern bezahlt. Ein solches Vorgehen verträgt sich, auch wenn es im konkreten Fall nicht mit einer eigentlichen Steuervermeidungsabsicht einhergeht, nicht mit dem die schweizerische Steuerrechtsordnung beherrschenden Gedanken einer Grundsolidarität zwischen den Nutzern staatlicher Dienstleistungen. Aus diesem Grund bleiben Weltenbummler wie die Pflichtigen, die nirgendwo einen neuen Wohnsitz begründen, in der Schweiz – unter Vorbehalt anderslautender Regelungen in Staatsverträgen betreffend die internationale Doppelbesteuerung – qua Perpetuierung ihres Wohnsitzes steuerpflichtig.

d) Entgegen der Auffassung der Pflichtigen werden sie durch die Annahme des Weiterbestehens ihrer Steuerpflicht in der Schweiz auch im Verhältnis zu Ausländern, die nach einem zeitlich befristeten Aufenthalt in der Schweiz diese wieder verlassen, nicht rechtsungleich behandelt.



de kantonale Normen wie § 3 Abs. 1 StG in der Weise auszulegen sind, dass sie für den Verlust der unbeschränkten Steuerhoheit in einem Kanton nach Abmeldung und Wegzug einer natürlichen Person die Begründung eines neuen Wohnsitzes in einem anderen Kanton verlangen (vgl. immerhin 14. April 2009, 2C\_576/2008 E. 3.3). Dabei hat das Gericht für seine Zurückhaltung in diesem Punkt darauf verwiesen, dass die genannte Bestimmung des Steuerharmonisierungsgesetzes die Steuerhoheit der Kantone nicht beschränken dürfe (BGr, 26. Juli 2004, 2A.475/2003, E. 2.2; vgl. auch Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3.A., 2005 S. 229).

b) Hinsichtlich der Abgrenzung der Steuerhoheit gegenüber dem Ausland, d.h. bei Wohnsitzaufgabe im Verhältnis zum Ausland, hat das Bundesgericht dagegen ausdrücklich festgestellt, dass sich insoweit das Problem des Eingriffs in die kantonale Steuerhoheit nicht stelle. In solchen Fällen ist Art. 3 Abs. 1 StHG vielmehr (bzw. sind diesem entsprechende Normen des kantonalen Steuerrechts wie § 3 Abs. 1 StG) ebenso wie Art. 3 Abs. 1 DBG auszulegen. Das bedeutet, dass die unbeschränkte Steuerpflicht im internationalen Verhältnis auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern erst mit der Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland endet (BGr, 26. Juli 2004, 2A.475/2003, E. 2.2; insoweit daher überholt VGr, 21. November 2001, StE 2002 B 11.1 Nr. 17, E. 2d in fine).

c) Damit ergibt sich auch für die Staats- und Gemeindesteuern, dass die Pflichtigen mangels Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland trotz ihrer Abmeldung im Jahr 1998 während des gesamten Jahres 2006 in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig waren.

4. a) Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses und der Beschwerde, die beide allein die Steuerpflicht in der Steuerperiode 2006 betrafen. Die zahlenmässige Zusammensetzung der Taxationen haben die Pflichtigen nicht beanstandet; Weiterungen in dieser Hinsicht erübrigen sich somit. Angesichts des Umstands, dass die Pflichtigen sich bereits 1998 ins Ausland abmeldeten und keine Indizien dafür vorliegen, dass sie in den folgenden Jahren ihre Steuern in der Schweiz als unbeschränkt Steuerpflichtige entrichtet haben, erhebt sich die Frage, ob hinsichtlich der Steuerjahre zwischen 1998 und 2005 Nach- und gegebenenfalls sogar Strafsteuerverfahren zu eröffnen sind. Diese Frage ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfah-

rens. Das kantonale Steueramt wird prüfen müssen, ob entsprechende Massnahmen erforderlich und geeignete Verfahren einzuleiten sind.

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG) und entfällt die Zusprechung einer Parteientschädigung (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]