

Merkblatt des kantonalen Steueramtes über das Verfahren bei Bestreitung der Steuerhoheit

(vom 22. Mai 2026)

A. Gesetzliche Grundlagen

1 Die subjektive Steuerpflicht ist für natürliche Personen in §§ 3 - 10 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und für juristische Personen in §§ 54 - 59 StG geregelt. Nach § 189 StG gelten die Bestimmungen über die Steuerpflicht für die Staatssteuern unter Vorbehalt der Bestimmungen von §§ 190 und 191 StG auch für die Gemeindesteuern.

2 Ein spezielles Verfahren zur Beanspruchung der Steuerhoheit für die Staatssteuer ist im Steuergesetz nicht vorgesehen. § 192 StG enthält lediglich eine besondere Regelung für das Verfahren bei streitiger kommunaler Steuerhoheit.

B. Art des Verfahrens

3 Die Art des Verfahrens, in dem die Steuerhoheit beansprucht wird, hängt zum einen davon ab, welche Steuerhoheit bestritten wird, und richtet sich zum andern nach dem Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Steuerhoheit.

I. Im interkantonalen und internationalen Verhältnis

4 Da für die Beanspruchung der kantonalen Steuerhoheit kein besonderes Verfahren vorgesehen ist, finden die Bestimmungen zum Einschätzungsverfahren Anwendung.

1. Ordentliches Verfahren (Einschätzungsverfahren)

5 Nach § 130 Abs. 1 StG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Vorbehalten bleibt die Erhebung von Nachsteuern und Bussen.

6 Vor Ablauf dieser fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist kann die Steuerhoheit stets im ordentlichen Verfahren beansprucht werden. Es wird nicht vorausgesetzt, dass die Steuerhoheit gegenüber der steuerpflichtigen Person im laufenden Steuerjahr in irgendeiner Form geltend gemacht wurde (zur Verwirkung des Besteuerungsrechts im interkantonalen Verhältnis vgl. Ziff. C.1.3).

7 Ist die Veranlagungsverjährungsfrist fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode aufgrund besonderer Umstände im Sinne von § 130 Abs. 2 StG noch am Laufen, wird die Steuerhoheit weiterhin im ordentlichen Verfahren in Anspruch genommen. Eine zeitliche Schranke setzt jedoch die absolute Verjährungsfrist gemäss § 130 Abs. 4 StG.

2. Nachsteuerverfahren

8 Nach Ablauf der Veranlagungsverjährungsfrist von § 130 StG kann die Steuerhoheit nur noch im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens beansprucht werden.

9 Voraussetzung für die Erhebung einer Nachsteuer und damit auch für die Inanspruchnahme der Steuerhoheit bildet nach § 160 Abs. 1 StG insbesondere, dass eine Einschätzung aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, unterblieben oder eine unterbliebene Einschätzung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist.

10 Zeitliche Schranken für die Beanspruchung der Steuerhoheit im Nachsteuerverfahren setzt § 161 StG. Danach erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist. Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht.

II. Im interkommunalen Verhältnis

11 Bei streitiger kommunaler Steuerhoheit sieht § 192 StG vor, dass das Gemeindesteueramtsamt in einem besonderen Verfahren über die Gemeindesteuerpflicht entscheidet (vgl. dazu Ziff. C.III.).

C. Vorentscheid über die Steuerhoheit

I. Im interkantonalen Verhältnis

1. Bundesrechtlicher Anspruch auf Vorausbeurteilung

12 Bei unbestrittener Steuerhoheit erfolgt der Entscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit zusammen mit der Festsetzung der Steuerfaktoren.

13 Bestreitet jedoch die zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, so muss dieser nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zuerst aufgrund von Art. 127 Abs. 3 BV über die Steuerhoheit entscheiden und der Vorentscheid über die subjektive Steuerpflicht rechtskräftig werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf, es sei denn, das Bundesgericht habe bereits in einem früheren Verfahren bei gleicher Sachlage die Steuerhoheit des Veranlagungskantons bejaht (BGE 115 Ia 73 E. 3).

14 Es besteht kein Anspruch auf ein Steuerhoheitsverfahren, wenn in einer Vorperiode bereits das ordentliche Verfahren durchgeführt wurde, weil sich die steuerpflichtige Person diesfalls auf das Verfahren eingelassen und die Steuerhoheit damit implizit anerkannt hat.

15 Der bundesrechtliche Anspruch der steuerpflichtigen Person auf Vorausbeurteilung der bestrittenen Steuerhoheit besteht sowohl im ordentlichen Verfahren als auch im Nachsteuerverfahren (RB 1993 Nr. 26). Er besteht jedoch nur im Fall der erstmaligen Geltendmachung des unbeschränkten Besteuerungsanspruchs. Kein Anspruch besteht in Fällen, in welchen das kantonale Steueramt den Wegzug nicht anerkennt und geltend macht, die Steuerpflicht sei im Kanton Zürich weiterhin gegeben (BGer 2C_793/2021 vom 14. Juni 2021).

16 Das kantonale Steueramt kann gestützt auf die Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot auch von sich aus einen Vorentscheid über den Bestand der subjektiven Steuerpflicht erlassen.

2. Gegenstand des Vorentscheids

17 Gemäss Rechtsprechung muss und darf ein Vorentscheid über die Steuerhoheit nur dann gefällt werden, wenn die kantonale Steuerhoheit als solche, das heisst der Bestand der subjektiven Steuerpflicht, in Frage steht. Ist lediglich streitig, ob eine der Steuerhoheit des Kantons unterworfen Person beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, betrifft dies nicht den Bestand, sondern nur den Umfang der subjektiven Steuerpflicht. Die steuerpflichtige Person kann einen solchen Vorentscheid von der Steuerbehörde nicht verlangen. Die Steuerbehörde darf ein entsprechendes Verfahren aber auch nicht von sich aus einleiten (RB 1997 Nr. 41 = StE 1997 B 11.3 Nr. 10).

18 Ob eine Person im Kanton Zürich oder in der Schweiz beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, muss daher zusammen mit den Steuerfaktoren im Einschätzungsverfahren bzw. im Nachsteuerverfahren bestimmt werden.

3. Verwirkung des Besteuerungsrechts des Kantons

19 Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung verwirkt ein Kanton, der die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen kennt oder kennen kann, das Recht auf Besteuerung, wenn er gleichwohl mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet und wenn überdies ein anderer Kanton – bei Gutheissung dieses erst nachträglich erhobenen Steueranspruchs – zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell ordnungsgemäss, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat (BGE 123 I 264 E. 2c mit weiteren Hinweisen).

20 Die Einrede der Verwirkung kann nur vom anderen Kanton, nicht aber von der steuerpflichtigen Person erhoben werden (BGE 123 I 264 E. 2c).

4. Verwirkung des Beschwerderechts der steuerpflichtigen Person

21 Die steuerpflichtige Person verwirkt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung das Recht auf Beseitigung der Doppelbesteuerung, wenn sich ihr Verhalten als qualifiziert missbräuchlich erweist und der betroffene Kanton zugleich ausnahmsweise ein legitimes Interesse daran hat, bezogene Steuern einzubehalten, obschon er nach interkantonaalem Doppelbesteuerungsrecht oder sogar bereits nach harmonisiertem Steuerrecht keinen Steueranspruch hat (BGE 150 II 321; BGE 149 II 354).

22 Das Fehlverhalten der doppelt besteuerten Person kann bei Beseitigung der Doppelbesteuerung durch das Bundesgericht jedoch dazu führen, dass ihr die Verfahrenskosten auferlegt werden. Ausserdem erfüllt ein solches Fehlverhalten regelmässig den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung im berechtigten Kanton.

II. Im internationalen Verhältnis

23 Im internationalen Verhältnis besteht an sich keine unmittelbare Bindung an die zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelten Grundsätze. Verfahrensökonomische Gründe und der Umstand, dass das Steuergesetz für die Steuerauscheidung im internationalen Verhältnis regelmässig auf die Grundsätze des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts verweist, rechtfertigen aber auch in internationalen Verhältnis Vorentscheide über die Steuerhoheit zu fällen.

24 Ein Vorentscheid über die Steuerhoheit kann daher auf Verlangen der steuerpflichtigen Person oder von Amtes wegen auch im internationalen Verhältnis getroffen werden.

III. Im interkommunalen Verhältnis

25 Bestreitet eine steuerpflichtige Person sowohl die kommunale als auch die kantonale Steuerhoheit, ist auf kommunaler Ebene kein separater Steuerhoheitsentscheid zu erlassen. Die für die Staatssteuern getroffenen (Vor-)Entscheide gelten nach § 189 Abs. 2 StG auch für die Gemeindesteuern.

26 Ist jedoch nur die kommunale Steuerhoheit streitig, hat das Steueramt der betreffenden Gemeinde nach § 192 Abs. 1 StG über die Gemeindesteuerpflicht zu entscheiden.

27 In zeitlicher Hinsicht gelten für die Gemeinde, welche die Steuerhoheit für sich beansprucht, die Regeln der Verwirkung des Besteuerungsrechts im interkantonalen Verhältnis (vgl. Ziff. C.1.3.) analog.

IV. Übersicht

28

Streitfrage	Innerhalb der Veranlagungsverjährungsfrist	Nach Ablauf der Veranlagungsverjährungsfrist
Bestand der subjektiven Steuerpflicht		
im interkantonalen Verhältnis	Vorentscheid des kantonalen Steueramtes	Vorentscheid des kantonalen Steueramtes im Nachsteuerverfahren (Abteilung Spezialdienst)
im internationalen Verhältnis	Vorentscheid des kantonalen Steueramtes	Vorentscheid des kantonalen Steueramtes im Nachsteuerverfahren (Abteilung Spezialdienst)
im interkommunalen Verhältnis	Entscheid des Gemeindesteueramtes	
Umfang der subjektiven Steuerpflicht		
beschränkte oder unbeschränkte	kein Vorentscheid (Entscheid mit Festsetzung der Steuerfaktoren)	kein Vorentscheid (Entscheid mit Festsetzung der Nachsteuer)

D. Durchführung des Verfahrens**I. Grundsatz**

29 Die Anknüpfungspunkte, die eine Inanspruchnahme der Steuerhoheit rechtfertigen, sind als steuerbegründende Umstände grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Wenn die steuerpflichtige Person die Steuerhoheit anerkennt, erübrigen sich weitere Untersuchungen. Bei bestrittener Steuerhoheit kann diese jedoch nicht ohne weiteres in Anspruch genommen werden.

30 Es genügt ein Anfangsverdacht, um ein Steuerhoheitsverfahren einzuleiten.

II. Untersuchungspflicht bei bestrittener Steuerhoheit

31 Die zuständige Steuerbehörde muss die tatsächlichen Verhältnisse, die zu einer Beanspruchung der Steuerhoheit führen, von sich aus untersuchen. Sie darf sich dabei auf Indizien stützen und auf nach Aussen in Erscheinung tretende Fakten abstellen, die aufgrund natürlicher Vermutung oder allgemeiner Lebenserfahrung den Schluss zulassen, dass eine subjektive Steuerpflicht im Kanton bzw. in der Gemeinde begründet wurde.

32 Für die Inanspruchnahme der unbeschränkten Steuerpflicht kommen als solche Indizien insbesondere in Frage:

Für natürliche Personen:

- das Zurverfügunghalten einer Wohngelegenheit;
- ein länger andauernder Aufenthalt im Kanton bzw. in der Gemeinde.

Für juristische Personen:

- Blosser Domizilgebühr bzw. geringer Mietaufwand am statutarischen Sitz (Briefkastendomizil);
- Eintrag einer c/o-Adresse im Handelsregister bzw. am statutarischen Sitz besteht nur ein Domizilverhältnis (Briefkastendomizil);
- Gesellschaftszweck mit mobiler Tätigkeit und ohne Erfordernis einer Infrastruktur;
- Fehlender Aussenauftritt an der Domiziladresse.

33 Anknüpfungspunkte für die Inanspruchnahme einer beschränkten Steuerpflicht bilden namentlich

- der Erwerb einer Liegenschaft;
- die Miete von Geschäftsräumlichkeiten oder die Entwicklung von Geschäftsaktivitäten.

34 Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen Mitwirkungspflichten der (potenziell) steuerpflichtigen Person gegenüber. Diese ist praxisgemäss auch dann zur Mitwirkung verpflichtet, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerhoheitsentscheid trifft. Diesfalls ist der Streitgegenstand jedoch vorläufig auf die Frage der Veranlagungszuständigkeit beschränkt. Folglich muss die (potenziell) steuerpflichtige Person auch nur in Bezug auf die dafür relevanten Tatsachen und Indizien Auskünfte erteilen. Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es der steuerpflichtigen Person frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem sie das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis). Verletzt die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden. Die mangelhafte Mitwirkung kann daher zum Nachteil der steuerpflichtigen Person ausgelegt werden (BGer 2C_211/2021 vom 8. Juni 2021).

35 Bringt die steuerpflichtige Person jedoch Tatsachen vor, aus denen nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht mehr auf eine subjektive Steuerpflicht im Kanton bzw. in der Gemeinde geschlossen werden kann, muss die zuständige Steuerbehörde die Untersuchung fortführen. Bei natürlichen Personen ist dabei insbesondere die Bundesgerichtspraxis zum steuerrechtlichen Wohnsitz bei Wochenaufenthalten zu beachten (vgl. BGer 9C_474/2023 vom 25. Juni 2024; BGE 148 II 285; BGer 2C_87/2019 vom 17. Juli 2019; BGE 125 I 54, 123 I 189 sowie Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Doppelbesteuerung, § 3, I A und B).

36 Bei juristischen Personen ist für die subjektive Steuerpflicht im Kanton bzw. in der Gemeinde ausschlaggebend, wo die tatsächliche Verwaltung, d.h. die Führung der laufenden Geschäfte, stattfindet. Diesem Ort kommt gegenüber dem statutarischen Sitz der juristischen Person Vorrang zu (BGer 9C_675/2021 vom 21. August 2023; 2C_274/2019 vom 13. September 2019).

III. Anforderungen an den Entscheid über die Steuerhoheit

37 Die Voraussetzungen der Steuerhoheit sind zwar für jedes Steuerjahr gesondert zu prüfen. Es ist aufgrund der Rechtsprechung aber zulässig, die Steuerhoheitsentscheide für mehrere Steuerjahre in einer einzigen Verfügung zusammenzufassen. Die vom Entscheid betroffenen Steuerjahre sind konkret zu bezeichnen, ausser es ergibt sich bereits aus den Umständen klar, welche Steuerperioden umfasst werden (BGer 9C_133/2023 vom 22. Juni 2023).

38 Der Steuerhoheitsentscheid muss begründet werden. Es ist im Entscheid darzulegen, aufgrund welcher konkreten Anhaltspunkte die Steuerhoheit in Anspruch genommen wird.

39 Wie der Einschätzungsentscheid selbst ist auch der Steuerhoheitsentscheid mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen.

IV. Rechtsmittel

1. *Entscheid über die kantonale Steuerhoheit*

40 Der Vorentscheid des kantonalen Steueramtes über die kantonale Steuerhoheit kann mit den gleichen Rechtsmitteln angefochten werden wie der Einschätzungsentscheid selbst. Dies gilt auch, wenn eine interkantonale Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV gerügt wird. Gegen den Steuerhoheitsentscheid kann somit Einsprache beim kantonalen Steueramt, anschliessend Rekurs beim Steuerrekursgericht, Beschwerde beim Verwaltungsgericht und schliesslich Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht erhoben werden.

41 Gegen einen Vorentscheid, der im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens erlassen wurde, steht der steuerpflichtigen Person, wie gegen den Entscheid über die Nachsteuer selbst, die Möglichkeit einer Einsprache beim kantonalen Steueramt, anschliessend eines Rekurses beim Verwaltungsgericht und schliesslich einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht offen.

42 Gemäss neuer bundesgerichtlicher Rechtsprechung handelt es sich bei einem Steuerhoheitsentscheid, welcher die Steuerhoheit bejaht (positiver Steuerhoheitsentscheid) um einen Vor- oder Zwischenentscheid, vorgelagert zum anschliessenden Einschätzungsverfahren. Als solcher entfaltet er formell-rechtliche Bindungswirkung und die steuerpflichtige Person kann im Einschätzungsverfahren nicht mehr erfolgreich geltend machen, der Kanton habe über sie keine Steuerhoheit und sei daher für die Veranlagung nicht zuständig. Dagegen entfaltet der Entscheid keine materiell-rechtliche Bindungswirkung. Enthält er daher auch Feststellungen über materiell-rechtliche Vorfragen der Zuständigkeit, die sich auf den Einschätzungsentscheid auswirken (z.B. über den Ort der tatsächlichen Verwaltung), können diese Fragen mit den Rechtsmitteln gegen den materiellen Einschätzungsentscheid aufgeworfen werden (BGer 9C_607/2022 vom 1. April 2025).

2. *Entscheid über die kommunale Steuerhoheit*

43 Die Bestimmungen über das Einsprache- und Rechtsmittelverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuern gelten nach § 192 Abs. 2 und § 196 StG sinngemäss auch für die Anfechtung von Entscheiden der Gemeindesteuerämter über die kommunale Steuerpflicht. Die steuerpflichtige Person kann gegen einen solchen Entscheid zunächst Einsprache beim Gemeindesteueramt erheben und den Einspracheentscheid mit Rekurs ans Steuerrekursgericht, Beschwerde ans Verwaltungsgericht und schliesslich Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht weiterziehen.

V. Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren

44 Stellt das kantonale Steueramt fest, dass eine Steuerpflicht im Kanton auch für vergangene Steuerperioden anzunehmen ist, kann dies ein Nachsteuerverfahren nach sich ziehen. Nachsteuern können bis zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist, erhoben werden (vgl. § 160 f. StG bzw. Art. 151 f. DBG).

45 Überdies kann, sofern die steuerpflichtige Person schuldhaft die korrekte Veranlagung im Kanton Zürich verhindert hat, ein Steuerhinterziehungsverfahren durchgeführt werden. Im Falle einer vollendeten Steuerhinterziehung kann eine Busse von zwischen einem Drittel bis zum Dreifachen der geschuldeten Steuer ausgesprochen werden. In der Regel beträgt sie das Einfache der hinterzogenen Steuer. Im Falle einer versuchten Steuerhinterziehung beträgt die Busse zwei Drittel derjenigen Busse, welche bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung ausgesprochen worden wäre (vgl. §§ 235 ff. StG bzw. Art. 175 ff. DBG).

Zürich, den 22. Mai 2026

Kantonales Steueramt Zürich

Die Chefin:
Marina Züger