

# **BGer 2C 596/2020 vom 10. März 2021**

Bundesgericht, 2021-03-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_596\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_596_2020)

FR: TF 2C 596/2020 du 10 mars 2021

IT: TF 2C 596/2020 del 10 marzo 2021

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2017 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die allgemeinen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]) sind gegeben. Was die Legitimation betrifft, kann die Veranlagungsbehörde sich auf Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 2 StHG stützen. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241). Die freie Kognition erfasst auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 2C\_925/2017 vom 11. Juni 2019 E. 1.2; 2C\_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: BGE 145 II 2 ).

### **E. 1.3**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 114 E. 2.1 S. 118). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 146 I 83 E. 1.3 S. 86). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 91 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung ( BGE 144 V 111 E. 3 S. 112). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit ( BGE 146 III 73 E. 5.2.2 S. 80). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein ( BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 92). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt ( BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

### **E. 2.1**

Streitig und zu prüfen ist die Zuweisung des Hauptsteuerdomizils des Steuerpflichtigen in der Steuerperiode 2017. Als bundesrechtliche Rechtsfrage ist dies von Amtes wegen zu untersuchen (vorne E. 1.2), wobei der steuerrechtliche Wohnsitz auf dem Aufenthalt in der

Absicht dauernden Verbleibens beruht (hinten E. 2.2.1), was einer Beweiswürdigung bedarf und insofern eine Tatfrage darstellt (vorne E. 1.3).

### **E. 2.2.1**

Natürliche Personen sind in der Schweiz bzw. im Kanton aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hier haben ( Art. 3 Abs. 1 DBG ; Art. 3 Abs. 1 StHG ). Der steuerrechtliche Wohnsitz besteht, wie auch der zivilrechtliche ( Art. 23 Abs. 1 ZGB ), am Ort, wo die steuerpflichtige natürliche Person sich in der Absicht dauernden Verbleibens aufhält und den sie sich zum Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen gemacht hat ("le lieu où se situe le centre de ses intérêts"; BGE 138 V 23 E. 3.1.1 S. 24 f. ; 132 I 129 E. 4.1 S. 36 ; 125 I 54 E. 2 S. 56 ; 123 I 289 E. 2a S. 293). Der Begriff des Wohnsitzes setzt sich damit aus einem objektiven äusseren (Aufenthalt) und einem subjektiven inneren Merkmal (Absicht dauernden Verbleibens) zusammen ( BGE 143 II 233 E. 2.5.1 S. 237).

### **E. 2.2.2**

Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar, als es auf den gefühlsmässigen Lebensmittelpunkt nicht ankommt ( BGE 138 II 300 E. 3.2 S. 305 f.). Über den steuerrechtlichen Lebensmittelpunkt kann gemeinhin kein klarer Beweis geführt werden (Urteil 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.1). Vielmehr sind die äusserlich wahrnehmbaren familiären, beruflichen, wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und weiteren rechtserheblichen Lebensumstände zu ermitteln, abzuwägen und daraufhin zu prüfen, ob sie den Schluss zulassen, es liege die Absicht des dauernden Aufenthaltes vor ( BGE 143 II 233 E. 2.5.2 S. 238). Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt vermag einen steuerrechtlichen Wohnsitz zu begründen, sofern er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt tatsächlich dorthin verlegt wird. Als Mindestdauer wird üblicherweise ein Jahr vorausgesetzt ( BGE 143 II 233 E. 2.5.1 S. 237).

### **E. 2.2.3**

Von den alleinstehenden Personen sind steuerrechtlich jene unverheirateten Personen zu unterscheiden, die nicht allein oder in einer Wohngemeinschaft, sondern im Konkubinat leben. Die gemeinsame Wohnung stellt ein erhebliches Indiz für einen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz am Wohnort dar ( BGE 115 Ia 212 E. 3 S. 216; Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2. Aufl. 2013, N. 258 und 270), jedenfalls dann, wenn die Konkubinatsbeziehung hinsichtlich ihrer Dauer und Intensität einer Ehe oder eingetragenen Partnerschaft gleichkommt. Der steuerrechtliche Wohnsitz von Konkubinatspartnern befindet sich grundsätzlich am Ort der gemeinsamen Wohnung (Urteil 2C\_994/2019 vom 8. Juni 2020 E. 6.2), und dies auch dann, wenn die (jüngeren) Konkubinatspartner ihre Wochenenden oder freien Wochentage bei den Eltern verbringen (Urteil 2C\_762/2019 vom 18. November 2019 E. 3.2.5). Die natürliche Vermutung für den steuerrechtlichen Wohnsitz am Ort der gemeinsamen Wohnung tritt umso mehr ein, wenn beide Konkubinatspartner von dort aus einer Erwerbstätigkeit nachgehen, es sei denn, sie vermöchten nachzuweisen, dass sie regelmässig, mindestens einmal pro Woche, an den Ort zurückkehren, wo sie einen zweiten gemeinsamen Haushalt führen, wo unter Umständen weitere Familienmitglieder leben, mit welchen sie aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden sind und wo sie vertiefte persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegen (vgl. Urteil 2C\_806/2019 / 2C\_807/2019 vom 8. Juni 2020 E. 2.7).

### **E. 2.2.4**

Wenn sich eine Person abwechslungsweise an einem von zwei Orten aufhält (sog. alternierender Wohnsitz), ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welcher der beiden Orte die bedeutenderen Beziehungen bestehen. Die Beantwortung der Frage, auf welchen Ort dies zutrefte, erfordert im individuell-konkreten Fall die Würdigung sämtlicher rechtserheblicher Sachumstände ( BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36 f.; Urteil 2C\_806/2019 vom 8. Juni 2020 E. 2.3).

### **E. 2.3.1**

Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist (Urteil 2C\_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1 S. 449).

### **E. 2.3.2**

Im Bereich der harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden herrscht das Verfahren der gemischten Veranlagung. Dem klaren Gesetzestext zufolge hat die steuerpflichtige Person alles zu tun, was dazu dient, eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen ( Art. 123 Abs. 1 und Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG ;; BGE 145 II 130 E. 3.3.2 S. 138 f.; 143 II 646 E. 2.2.1 S. 650; 142 II 69 E. 5.1 S. 76). Im interkantonalen Kontext hat sie namentlich die Tatsachen aufzuzeigen, die, verglichen mit den Vorperioden, zu einer anderen Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes führen. Ihr obliegt der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort, wenn die von der Veranlagungsbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (Urteil 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.3) und daher die natürliche Vermutung im Raum steht, der steuerrechtliche Wohnsitz sei nicht verlegt worden. Entsprechend hat die abgabepflichtige Person den Beweis des Gegenteils anzutreten und nachzuweisen, dass entweder die Vermutungsbasis und/oder die Vermutungsfolge nicht zutrefte. Sie kann darlegen, bereits in den Vorperioden sei der Lebensmittelpunkt unzutreffend festgelegt worden oder vorbringen, dass die Verhältnisse sich seither geändert hätten (Urteil 2C\_415/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 5.3).

### **E. 3.1**

Der vorliegende Fall ist in mehrerlei Hinsicht atypisch. Zunächst verfügen der Steuerpflichtige und seine langjährige Lebenspartnerin über zwei weitgehend gleichwertige Wohnungen, deren je hälftige Miteigentümer sie sind (Sachverhalt, lit. A). Beide halten sich sowohl in der einen als auch der anderen Wohnung auf, wobei feststeht, dass die Lebenspartnerin werktags grundsätzlich in U. \_\_\_\_\_/ZH übernachtet, um das Wochenende dann in V. \_\_\_\_\_/GR zu verbringen. Weiter ist unstrittig, dass der Steuerpflichtige einen nicht unbeträchtlichen Teil seiner Zeit zusammen mit der Lebenspartnerin in U. \_\_\_\_\_/ZH verbringt (Sachverhalt, lit. C). Die Vorinstanz hat

hierzu festgestellt, die Konkubinatspartner hätten ihre Beziehung "höchstens hälftig in V.\_\_\_\_\_/GR" und "nicht mehr als hälftig in U.\_\_\_\_\_/ZH" gepflegt. Sodann fällt auf, dass ein "Beobachtungszeitraum" von lediglich sieben Monaten bzw. 214 Tagen vorliegt, konkret vom 1. Juni 2017 (Frühpensionierung) bis zum Jahresende. Zu entscheiden ist damit, ob der Steuerpflichtige sich in diesen sieben Monaten in V.\_\_\_\_\_/GR mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufgehalten und sich diese Gemeinde zum Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gemacht habe (vorne E. 2.2.1). Schliesslich kommt erschwerend hinzu, dass der Steuerpflichtige mehr als ein Viertel dieser kurzen Zeit im Ausland verbrachte (Sachverhalt, lit. D) und für eine grössere Anzahl von Tagen nähere Aufzeichnungen zu fehlen scheinen.

### **E. 3.2.1**

Die Vorinstanz gelangt in Abwägung der rechtserheblichen Sachumstände (äusserlich wahrnehmbare familiäre, berufliche, wirtschaftliche und gesellschaftliche Lebensumstände; vorne E. 2.2.2) zum Ergebnis, die gewürdigten Tatsachen wiesen auf eine sukzessive Verlagerung des Lebens nach V.\_\_\_\_\_/GR hin. Das Fundament für die natürliche Vermutung, dass der steuerrechtliche Wohnsitz auch in der Steuerperiode 2017 noch in U.\_\_\_\_\_/ZH liege, sei damit entkräftet (Sachverhalt, lit. C). Die Veranlagungsbehörde hält dies für bundesrechtswidrig und bemängelt, dass die Wohnung in U.\_\_\_\_\_/ZH nicht fremdvermietet worden sei. Dies weise darauf hin, dass der bisherige Lebensmittelpunkt nicht definitiv aufgegeben worden sei. Dieser Sichtweise ist entgegenzuhalten, dass die Überlegung nur dann schlüssig wäre, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung in U.\_\_\_\_\_/ZH zur alleinigen Verfügung gehabt hätte. Dies trifft aber gerade nicht zu, nachdem die Lebenspartnerin, die noch im Erwerbsleben steht, auch weiterhin während der Woche dort wohnt.

### **E. 3.2.2**

Die Veranlagungsbehörde beruft sich auf die "Konkubinatspraxis" (vorne E. 2.2.3) und leitet daraus den Weiterbestand der natürlichen Vermutung ab, dass der Steuerpflichtige im Kanton Zürich persönlich zugehörig sei. Hierzu ist festzuhalten, dass das langjährige Konkubinatspartner zwar unbestritten ist, die vorinstanzlich festgestellten Sachumstände gleichzeitig aber keinen Schluss darauf zulassen, der Steuerpflichtige habe die Beziehung "mehr als hälftig" in U.\_\_\_\_\_/ZH gepflegt. Die zweifellos gelebte Beziehung entspricht damit nicht dem Normaltypus eines Konkubinats, das sich durch eine grundsätzliche Anwesenheit der beiden - im Übrigen noch erwerbstätigen (Urteil 2C\_73/2018 vom 3. Juni 2019 E. 3.2) - Konkubinatspartner in einer gemeinsamen Wohnung kennzeichnet. Hinzu kommt, dass auch Konkubinatspaare, selbst wenn beide Partner erwerbstätig sind, nicht zwangsläufig am Ort des Konkubinats persönlich zugehörig sind (auch dazu vorne E. 2.2.3). Ist ein Konkubinatspartner altershalber nicht mehr erwerbstätig und hält er sich alternierend in einer von zwei weitgehend gleichwertigen Wohnungen auf, wäre es unsachgemäss, die auf erwerbstätige Personen ausgerichtete Praxis heranzuziehen.

### **E. 3.2.3**

Die Veranlagungsbehörde macht sodann geltend, dass der Lebensmittelpunkt älterer oder betagter Personen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weniger mobil sei als jener der jüngeren Bevölkerung (Urteil 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 5.3). Die damaligen Sachumstände lassen sich mit den vorliegenden Gegebenheiten allerdings kaum vergleichen. Die seinerzeitigen Steuerpflichtigen waren beide rund 70-jährig und hatten seit

Jahren ihr Haus im Kanton Zürich bewohnt, das sie erst verliessen (und es weder verkauften noch vermieteten), als sie im Zahlenlotto alle sechs Zahlen richtig getippt hatten. Darauf zogen sie in eine Stockwerkeigentumseinheit im Kanton Obwalden. In der übernächsten Steuerperiode meldeten sie sich dort schriftlich wieder ab und zogen zurück in ihr Haus im Kanton Zürich. Das Bundesgericht erwog damals, die Verlagerung der Wohnverhältnisse sei nie restlos vollzogen worden. Der Stromverbrauch im Kanton Zürich habe jenem im Kanton Obwalden entsprochen. Soziale Kontakte liessen sich gerade im Rentenalter nicht erzwingen, was insgesamt dazu führe, dass die persönliche Zugehörigkeit im Kanton Zürich nie geendet habe (Urteil 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 5.4 und 5.5).

#### **E. 3.2.4**

Anders als die damaligen Steuerpflichtigen scheint der vorliegende Beschwerdegegner, im streitbetreffenen Zeitraum 60-jährig geworden, äusserst mobil zu sein. Allein zwischen dem 1. Juni 2017 und dem 1. Januar 2018 verbrachte er über fünfzig Tage im Ausland. Gleichzeitig verstärkte er seine Präsenz in V. \_\_\_\_\_/GR, woher seine Lebenspartnerin stammt, wo deren Familie noch wohnt und wo er im Club dem Golfsport nachgeht oder zunehmend dem Jassen frönt. Die sozialen Aktivitäten im Kanton Zürich scheinen von eher untergeordneter Bedeutung zu sein. Vereinsmitgliedschaften oder andere regelmässige Aktivitäten sind dort keine nachgewiesen.

#### **E. 3.2.5**

Je nach Sichtweise hielt sich der Steuerpflichtige während 29 bis 48 Tagen in der Wohnung in U. \_\_\_\_\_/ZH auf (Sachverhalt, lit. C). Schon das Steuerrekursgericht war allerdings davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige 41 Tage in V. \_\_\_\_\_/GR verbracht habe (auch dazu Sachverhalt, lit. C). Die natürliche Vermutung, dass die Konkubinatspartner einen gemeinsamen Wohnsitz im Ort der Wohnung hätten, führt darüber folglich zu keinem eindeutigen Ergebnis, nachdem die Lebenspartnerin die Wochenenden gewöhnlich in V. \_\_\_\_\_/GR verbringt. Die Vorinstanz legt ihrer Beweiswürdigung weitere einschlägige Sachumstände zugrunde, so namentlich die Anmietung des Büros im selben Haus (Anfang 2017) und die nicht unbeträchtlichen sozialen Kontakte, die seit dem 1. Juni 2017 vertieft werden konnten. Dies wird dadurch gestützt, dass die Lebenspartnerin am Ort aufgewachsen ist, dass ihre Familie, zu der sie eine intakte Beziehung zu unterhalten scheint, weiterhin dort wohnt. Dies alles spricht für gegenüber der Vorperiode merklich veränderte Verhältnisse (vorne E. 2.3.2). Die vorinstanzliche Beweiswürdigung ist nicht "offensichtlich unrichtig" und daher verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (Art. 105 Abs. 1; vorne E. 1.4). Entsprechend konnte die Vorinstanz bundesrechtskonform zum Ergebnis gelangen, die Zweifel an der natürlichen Vermutung seien insgesamt derart erheblich, dass die natürliche Vermutung als widerlegt zu gelten habe und der Lebensmittelpunkt daher in V. \_\_\_\_\_/GR zu verorten sei.

#### **E. 3.2.6**

Nichts daran ändert, dass die Veranlagungsbehörde vorbringt, der Steuerpflichtige habe im Dezember 2017 eine Kapitaleistung von rund Fr. 1,9 Mio. empfangen, was im Kanton Graubünden, verglichen mit dem Kanton Zürich, zu einer Steuerersparnis von rund Fr. 150'000.-- führe. Es kann offenbleiben, ob es sich dabei um ein unzulässiges unechtes Novum handelt ( Art. 99 Abs. 1 BGG ; BGE 145 I 227 E. 5.1 S. 232; 145 III 436 E. 3 S. 438). Auch dieser Einwand vermöchte die vorinstanzliche Beweiswürdigung, wonach der

Steuerpflichtige in der Steuerperiode 2017 dazu übergegangen sei, sich in V.\_\_\_\_\_/GR in der Absicht dauernden Verbleibens aufzuhalten, nicht als offensichtlich unrichtig darzustellen. Dass die vorinstanzlichen Schlüsse von der Sichtweise der Veranlagungsbehörde abweichen, belegt jedenfalls keine Willkür ( BGE 141 I 49 E. 3.4 S. 53; 137 III 226 E. 4.2 S. 234; 136 III 552 E. 4.2 S. 560). Die Veranlagungsbehörde bringt zur entscheidenden Verfassungsfrage auch gar keine Begründung vor ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.3).

### **E. 3.3**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

### **E. 4**

Nach dem Unterliegerprinzip ( Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Zürich aufzuerlegen, der in seinem amtlichen Wirkungskreis tätig wird und Vermögensinteressen wahrnimmt ( Art. 66 Abs. 4 BGG ). Dem Beschwerdegegner ist eine angemessene Parteientschädigung auszurichten ( Art. 68 Abs. 1 BGG e contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.