

BGer 2C_86/2021 vom 19. Mai 2021

Bundesgericht, 2021-05-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_86_2021

FR: TF 2C_86/2021 du 19 mai 2021

IT: TF 2C_86/2021 del 19 maggio 2021

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (vgl. BGE 146 II 276 E. 1; 141 II 113 E. 1).

E. 1.1

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 83 BGG), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgesehen ist. Der Beschwerdeführer ist bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit seinem Antrag, es sei die Steuerhoheit des Kantons Schwyz für die Steuerperioden 2014 und 2015 festzustellen, nicht durchgedrungen. Ausserdem ist er durch das angefochtene Urteil in seinen schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Er ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

E. 1.2

Bei Beschwerden wegen interkantonalen Kompetenzkonflikte kann auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mit angefochten werden (vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG), obwohl diese in der Regel kein Entscheid im Sinne von Art. 86 BGG bildet (vgl. BGE 139 II 373 E. 1.4 ; 133 I 300 E. 2.4; Urteil 2C_311/2014 vom 30. April 2015 E. 1.2). Im vorliegenden Fall richtet sich die Beschwerde gegen ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich. Der Beschwerdeführer stellt zudem den Eventualantrag, es sei für den Fall, dass dem Kanton Zürich die Steuerhoheit für die Steuerperioden 2014 und 2015 zukomme, die bereits rechtskräftige Veranlagung vom 12. Juli 2016 der Kantons- und Gemeindesteuer des Kantons Schwyz für die Steuerperiode 2014 aufzuheben und der Betrag von Fr. 14'030.10 zurückzuerstatten. Damit gilt diese Veranlagung als mit angefochten und richtet sich die vorliegende Beschwerde materiell auch gegen den Kanton Schwyz, welcher aus diesem Grund zur Vernehmlassung eingeladen worden ist. Dies gilt indes nicht für die Veranlagung vom 12. Juli 2016 der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2014 im Betrag von Fr. 5'584.40. Die Veranlagung für die direkte Bundessteuer fällt unabhängig vom interkantonalen steuerrechtlichen Wohnsitz und von der kantonalen Veranlagungsbehörde gleich aus (vgl. Urteil 2C_170/2019 vom 19. September 2019 E. 1.2.1). Ausserdem ist die vom

Beschwerdeführer gerügte Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV für die direkte Bundessteuer nicht von Belang (vgl. Urteil 2C_974/2019 vom 17. Dezember 2020 E. 12; vgl. auch E. 4 hiernach).

E. 1.3

Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten, soweit sie sich nicht eventualiter gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2014 richtet.

E. 2

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Seinem Urteil legt es den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG).

E. 3

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Frage nach dem steuerrechtlichen Wohnsitz des Beschwerdeführers in den Steuerperioden 2014 und 2015. Während der Beschwerdeführer geltend macht, anfangs 2014 in den Kanton Schwyz umgezogen zu sein, vertritt der Kanton Zürich die Auffassung, der Beschwerdeführer habe seinen Lebensmittelpunkt weiterhin in der Stadt Zürich behalten. Bei der Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes handelt es sich um eine Rechtsfrage (vgl. Urteile 2C_170/2019 vom 19. September 2019 E. 5; 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.3).

E. 3.1

§ 3 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG ZH; LS 631.1) bestimmt, dass natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich dort mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. § 3 Abs. 2 StG /ZH).

E. 3.1.1

Diese kantonale Bestimmung ist gleichlautend mit Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 StHG und Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) betreffend die Steuerpflicht natürlicher Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit. Als detaillierte Regelung belässt Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 StHG dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmung käme gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihr widerspricht. Wo die bundessteuerrechtlichen und die steuerharmonisierungsrechtlichen Regelungen im Wortlaut übereinstimmen, drängt sich im Grundsatz zudem deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht mit Bezug auf die direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2; vgl. auch BGE 139 II 363 E. 3.2 i.f.; 130 II 65 E. 5.2).

E. 3.1.2

Ausgangspunkt der nachfolgenden Erwägungen ist damit Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 StHG , wobei die erfolgte Rechtsanwendung mit freier Kognition und unter Berücksichtigung von Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 DBG überprüft werden kann (vgl. Urteile 2C_87/2019 vom 17. Juli 2019 E. 3.1; 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 3; 2C_873/2014 vom 8. November 2015 E. 3.1).

E. 3.2

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet.

E. 3.2.1

Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist demzufolge nicht frei wählbar. Der Ort, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, spielt nicht eine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Die Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2 ; 132 I 29 E. 4.1 ; 125 I 54 E. 2).

E. 3.2.2

Für die Begründung eines neuen Wohnsitzes müssen zwei Merkmale erfüllt sein: Ein objektives äusseres, der Aufenthalt, sowie ein subjektives inneres, die Absicht dauernden Verbleibens. Nach der Rechtsprechung kommt es nicht auf den inneren Willen, sondern darauf an, welche Absicht objektiv erkennbar ist. Die nach aussen erkennbare Absicht muss auf einen dauernden Aufenthalt gerichtet sein. Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt kann einen Wohnsitz begründen, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird (vgl. BGE 143 II 233 E. 2.5.2; 137 II 122 E. 3.6).

E. 3.2.3

Bei steuerpflichtigen Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie, ihr Partner oder ihre Partnerin aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen diese Personen im Grundsatz der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie, ihr Partner oder ihre Partnerin aufhält (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.2). Dieser Grundsatz wird auch auf Konkubinatsbeziehungen angewandt, die aufgrund ihrer Dauer und Intensität einer Ehe gleichkommen (vgl. Urteile 2C_73/2018 vom 3. Juni 2019 E. 3.2; 2C_1045/2016 vom 3. August 2017 E. 3.4; 2C_536/2014 und 2C_537/2014 vom 6. Februar 2015 E. 2.2).

E. 3.3

Die zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zugrunde liegenden Tatsachen sind steuerbegründend und daher von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist jedoch zur Mitwirkung und zur umfassenden Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. § 135 StG /ZH; Art. 42 StHG ; Art. 126 DBG). Dies gilt insbesondere für Tatsachen, die eine andere Würdigung des

steuerrechtlichen Wohnsitzes im Vergleich zu den Vorperioden aufdrängen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der tatsächlichen Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.4; Urteile 2C_170/2019 vom 19. September 2019 E. 5.1.4; 2C_73/2018 vom 3. Juni 2019 E. 3.3; 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.3).

E. 3.4

Der Beschwerdeführer beanstandet, die Vorinstanz knüpfe den steuerrechtlichen Wohnsitz ausschliesslich an die Tatsache, dass seine Lebenspartnerin weiterhin in der zuvor gemeinsam genutzten Wohnung in Zürich lebe und er sie finanziell unterstütze. Diese Umstände liessen nicht den Schluss zu, dass auch er in der Stadt Zürich wohnhaft gewesen sei. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass er für die Miete der 4.5-Zimmer-Wohnung in Zürich aufgekomen und bis Ende 2016 Vertragspartei dieses Mietvertrags gewesen sei. Der Beschwerdeführer bringt sodann vor, keine steuerpflichtige Person könne rechtsgenüchlich beweisen, dass sie regelmässig in ihrer Wohnung übernachtete. Den Nachweis, dass er regelmässig in der 2.5-Zimmer-Wohnung in U. _____ übernachtet habe, könne die Vorinstanz von ihm daher nicht verlangen.

E. 3.5

Der Beschwerdeführer setzt sich in seinen Vorbringen weder mit den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz noch mit ihrer Würdigung hinreichend auseinander.

E. 3.5.1

Die Vorinstanz erwog, die Höhe des Mietzinses von Fr. 2'350.-- pro Monat für die 2.5-Zimmer-Wohnung in U. _____ könne als Indiz dafür betrachtet werden, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz ernsthaft nach U. _____ habe verlegen wollen. Für eine Wohnsitzverlegung nach U. _____ sprächen auch die geltend gemachten akuten Beziehungsprobleme, wobei mit der Wohnung in U. _____ bezweckt worden sei, vorübergehend Abstand zu gewinnen. Dafür dass der Beschwerdeführer tatsächlich in U. _____ nächtigte, so die Vorinstanz weiter, vermöchte er indes keine Beweise zu erbringen. Aus den umfangreichen Bankkonto- und Kreditkartenunterlagen ergäben sich kaum Auslagen, welche auf eine örtliche Anwesenheit des Beschwerdeführers in U. _____ schliessen liessen: Bei einer Vielzahl von Restaurantbesuchen habe er lediglich zweimal in U. _____ das Abendessen eingenommen und zweimal am Bancomat Bargeld bezogen. Neben den im Kanton Schwyz angefallenen Steuern und Elektrizitätskosten seien aus den Unterlagen keine weiteren Auslagen ersichtlich, welche auf eine physische Anwesenheit des Beschwerdeführers in U. _____ hindeuten würden. Ein anderes Bild ergibt sich nach Auffassung der Vorinstanz für die Stadt Zürich: Dort hätten zahlreiche Restaurantbesuche stattgefunden. Gleiches gelte für die Einkäufe in Bekleidungsgeschäften und Bargeldbezüge in der Stadt Zürich. Ausserdem seien aus den Kreditkartenabrechnungen keinerlei Auslagen für den täglichen Bedarf in U. _____ ersichtlich. Wo der Beschwerdeführer für sich persönlich Lebensmittel und anderes eingekauft habe, habe er im Dunkeln gelassen (vgl. E. 3.2 S. 7 des angefochtenen Urteils).

E. 3.5.2

Die Vorinstanz berücksichtigte weiter, dass der Beschwerdeführer in den beiden Steuerperioden in einem über zehnjährigen, gefestigten Konkubinat mit seiner Lebenspartnerin gelebt habe. Diese habe er im Jahr 2014 mit Fr. 42'000.-- sowie im Jahr 2015 mit Fr. 30'000.-- wirtschaftlich unterstützt. Seine Lebenspartnerin habe die zuvor

gemeinsam genutzte Wohnung an der D._____ in Zürich weiterhin bewohnt und von dort aus gearbeitet. Auch der Beschwerdeführer habe dort regelmässig - nach eigenen Aussagen jeweils an etwa zwei Wochentagen - übernachtet und sei vollumfänglich für die Mietkosten aufgekommen. Indem der Beschwerdeführer die vorbestehende Wohnung seiner langjährigen Lebenspartnerin weiterhin nach Belieben habe nutzen können und auch der Mietvertrag bis 31. Dezember 2016 auf ihn gelautet habe, erscheint nach vorinstanzlicher Auffassung das Fortbestehen des Wohnsitzes in Zürich als sehr wahrscheinlich. Somit hätte dem Beschwerdeführer obliegen, den Gegenbeweis für den Wohnsitz in U._____ zu erbringen. Dies sei ihm jedoch nicht gelungen: Weder habe er soziale Kontakte noch sonstige Verbindungen zu U._____ nachgewiesen. Vielmehr habe er selbst eingeräumt, in U._____ gar keine persönlichen Beziehungen aufgebaut zu haben (vgl. E. 3.2 S. 8 des angefochtenen Urteils).

E. 3.6

Im Lichte des vorinstanzlich Dargelegten ergibt sich ohne Weiteres, dass der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers und damit sein steuerrechtlicher Wohnsitz in den Steuerperioden 2014 und 2015 im Kanton Zürich liegt. Sollte die Absicht dauernden Verbleibens des Beschwerdeführers in den betreffenden Steuerperioden im Kanton Schwyz gelegen haben, ist diese Absicht objektiv jedenfalls nicht erkennbar gewesen. Der Beschwerdeführer nennt neben der in U._____ gemieteten 2.5-Zimmer-Wohnung weder im vorinstanzlichen noch im bundesgerichtlichen Verfahren Anhaltspunkte, die für eine Verschiebung des Mittelpunkts seiner Lebensinteressen und die Begründung eines neuen steuerrechtlichen Wohnsitzes im Kanton Schwyz sprächen. Vor diesem Hintergrund stösst auch die Rüge des Beschwerdeführers ins Leere, die Vorinstanz habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie auf eine persönliche Befragung verzichtet habe. Ohne substantiierte Anhaltspunkte von Seiten des Beschwerdeführers ist die Vorinstanz nicht gehalten gewesen, weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen.

E. 3.7

Der Beschwerdeführer bringt überdies vor, der Kanton Zürich habe sein Recht auf Besteuerung verwirkt. Das Institut der Verwirkung des Besteuerungsrechts eines Kantons dient dem Schutz des oder der anderen Kantone. Deshalb kann die Verwirkung auch nur durch den anderen Kanton und nicht durch die steuerpflichtige Person geltend gemacht werden (vgl. BGE 139 I 64 E. 3.2 ; 91 I 467 E. 4). Diese Rüge des Beschwerdeführers ist daher von vornherein nicht zu hören. Der Kanton Schwyz erhebt demgegenüber keine Einrede der Verwirkung, sondern verzichtet auf eine Vernehmlassung. Dem Kanton Zürich kommt folglich die Steuerhoheit in den Steuerperioden 2014 und 2015 zu. Der Hauptantrag des Beschwerdeführers ist demzufolge abzuweisen.

E. 4

Der Beschwerdeführer rügt im Rahmen der Begründung seines Eventualantrags die Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV .

E. 4.1

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, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung);

vgl. BGE 140 I 114 E. 2.3; Urteil 2C_974/2019 vom 17. Dezember 2020 E. 13.1).

E. 4.2

Im vorliegenden Fall wird das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers für die Steuerperioden 2014 und 2015 aufgrund des angefochtenen Urteils vom Kanton Zürich beansprucht, obschon der Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2014 bereits im Kanton Schwyz rechtskräftig veranlagt worden ist. Damit liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor. Nachdem geklärt ist, dass der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers in den Steuerperioden 2014 und 2015 im Kanton Zürich lag und dem Kanton Zürich demnach die Steuerhoheit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit zukam (vgl. E. 3.5 f. hiervor), hat der Kanton Schwyz die bereits rechtskräftige Veranlagung vom 12. Juli 2016 der Kantons- und Gemeindesteuer für die Steuerperiode 2014 aufzuheben und dem Beschwerdeführer die bezogene Kantons- und Gemeindesteuer zurückzuerstatten.

E. 4.3

Ob und gegebenenfalls in welcher Höhe der Kanton Schwyz den vom Beschwerdeführer bezahlten Steuerbetrag zu verzinsen hat, ist indes nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Es fehlen die für die Festlegung der Verzinsung erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG). Ausserdem bestimmt sich die Verzinsung nach dem kantonalen Recht des Kantons Schwyz. Das Bundesgericht wendet das kantonale Recht nicht von Amtes wegen an (vgl. Art. 106 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 95 BGG). Der Eventualantrag ist folglich teilweise gutzuheissen, soweit er sich nicht auf die Verzinsung bezieht und soweit darauf eingetreten werden kann (vgl. E. 1.2 i.f. hiervor).

E. 5

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde gegenüber dem Kanton Zürich als unbegründet, weshalb der Hauptantrag abzuweisen ist. Soweit sie sich gegen den Kanton Schwyz richtet, ist sie im Rahmen des Eventualantrags teilweise gutzuheissen. Der Kanton Schwyz ist anzuweisen, die Veranlagung vom 12. Juli 2016 der Kantons- und Gemeindesteuer für die Steuerperiode 2014 aufzuheben und die bereits erhobene Kantons- und Gemeindesteuer dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Insofern der Kanton Schwyz die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2014 veranlagt hat, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Diesem Verfahrensausgang entsprechend hat der Beschwerdeführer, der mit seinem Hauptantrag nicht durchgedrungen ist, die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG ; vgl. Urteile 2C_373/2018 vom 31. Januar 2019 E. 9.1; 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 4.2; 2C_311/2014 vom 30. April 2015 E. 4.2). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

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