

BGer 2C 881/2020 vom 3. Juni 2021

Bundesgericht, 2021-06-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_881_2020

FR: TF 2C 881/2020 du 3 juin 2021

IT: TF 2C 881/2020 del 3 giugno 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2015 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 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 ; vgl. Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Ausserdem kommt dem Steueramt ein Beschwerderecht gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 2 StHG zu (vgl. Urteile 2C_87/2019 vom 17. Juli 2019 E. 1; 2C_70/2018 vom 23. April 2019 E. 1.4; 2C_843/2016 vom 31. Januar 2019 E. 1.2.2). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

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 das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt sowie berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 142 I 135 E. 1.6; 140 III 16 E. 1.3.1). Die Sachverhaltsfeststellung oder die Beweiswürdigung erweist sich als offensichtlich unrichtig, wenn das Gericht den Sinn und die Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkennt, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt lässt oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen zieht (vgl. BGE 140 III 264 E. 2.3). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6; 133 II 249 E. 1.4.3).

E. 3

Vorliegend ist unter den Verfahrensbeteiligten umstritten, ob die Beschwerdegegnerin ihren Lebensmittelpunkt im Jahr 2015 in den Kanton Luzern verlegt hat oder ob sie für die Steuerperiode 2015 aufgrund persönlicher Zugehörigkeit der unbeschränkten Steuerpflicht des Kantons Zürich unterliegt. Unbestritten ist indes, dass die Beschwerdegegnerin wegen ihres Grundeigentums im Kanton Zürich zumindest beschränkt steuerpflichtig ist.

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 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; 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

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. 3.3

Die Vorinstanz erwägt, aufgrund des bisherigen Wohnsitzes der Beschwerdegegnerin im Kanton Zürich habe diese den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons zu erbringen, um damit die natürliche Vermutung zugunsten des Hauptsteuerdomizils in der Gemeinde B. _____ zu entkräften. Dies gelinge der Beschwerdegegnerin. Den dadurch notwendigen (steuerbegründenden) Nachweis, dass sich ihr Hauptsteuerdomizil im Jahr 2015 noch im Kanton Zürich befunden habe, habe das Steueramt nicht erbringen können. Demgegenüber macht das Steueramt geltend, es sei der Vorinstanz nicht zu folgen. Der Nachweis der Fertigstellung des Wohnhauses in der Gemeinde C. _____ Ende 2015 liessen keine Zweifel an der natürlichen Vermutung zugunsten des Hauptsteuerdomizils im Kanton Zürich aufkommen und reichten für die Führung des Gegenbeweises nicht aus. Es bräuchte für die Entkräftung der natürlichen Vermutung gewichtigere und überzeugendere Anhaltspunkte.

E. 3.4

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). Die rechtliche Beurteilung des steuerrechtlichen Wohnsitzes beruht indes auf einer Würdigung der Tatsachen zum Aufenthalt als objektiv äusseres Merkmal sowie zur Absicht dauernden Verbleibens als subjektiv inneres Merkmal (vgl. auch E. 3.2.2 hiervor). Diese Beweiswürdigung stellt eine Tatfrage dar und wird vom Bundesgericht nur auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüft (vgl. E.2 hiervor; Urteil 2C_596/2020 vom 10. März 2021 E. 2.1). Die vorinstanzliche Schlussfolgerung, die natürliche Vermutung für die Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes sei entkräftet, beruht ebenfalls auf einer Beweiswürdigung und stellt insofern ebenso eine Tatfrage dar (vgl. Urteil 2C_596/2020 vom 10. März 2021 E. 3.2.1 und E. 3.2.5). Es ist nachfolgend zu prüfen, ob die Vorinstanz -

wie das Steueramt geltend macht - in offensichtlich unrichtiger Weise zum Schluss gelangt ist, dass die natürliche Vermutung zugunsten des Hauptsteuerdomizils in der Gemeinde B. _____ entkräftet sei.

E. 3.4.1

Nach Angaben der Beschwerdegegnerin hat sie als passionierte Pferdesportlerin und Pferdeliebhaberin seit jeher einen eigenen Hof mit Pferden angestrebt. Sie habe die dafür geeignete Liegenschaft im Jahr 2013 in der Gemeinde C. _____ gefunden und am 28. November 2013 erworben. Da das Wohnhaus damals aufgrund des baulichen Zustands nicht für eine Wohnsitznahme geeignet gewesen sei, habe sie dieses in den Jahren 2014 und 2015 aufwändig renovieren lassen. Ihren weiteren Angaben zufolge ist ihr Umzug bereits für Mitte des Jahres 2015 vorgesehen gewesen. Jedoch seien zu jenem Zeitpunkt erst die Stallungen und die Reithalle bezugsbereit gewesen. Zwecks Betreuung der Pferde, die Mitte 2015 auf die neue Liegenschaft verlegt worden seien, habe die Beschwerdegegnerin per 1. Juni 2015 eine 3.5-Zimmerwohnung in der Gemeinde C. _____ gemietet. Sie könne dies mit dem entsprechenden Mietvertrag belegen. Am 17. Dezember 2015 sei sodann das neu erstellte Wohnhaus abgenommen worden (vgl. E. 4.5.1 des angefochtenen Urteils).

E. 3.4.2

Die vorinstanzliche Schlussfolgerung, die natürliche Vermutung zugunsten des Hauptsteuerdomizils am bisherigen Wohnsitz im Kanton Zürich sei entkräftet, ist jedenfalls per 31. Dezember 2015 offensichtlich unrichtig. Diese Beweiswürdigung stützt sich bloss auf zwei Indizien: Die Beschwerdegegnerin mietete per 1. Juni 2015 eine 3.5-Zimmerwohnung in der Gemeinde C. _____ (vgl. auch E. 3.4.3 hiernach). Zudem wurde das neu erstellte Wohnhaus am 17. Dezember 2015 abgenommen. Diese beiden Anhaltspunkte sind möglicherweise ein Hinweis dafür, dass die Beschwerdegegnerin in Zukunft beabsichtigt, ihren Aufenthalt in die Gemeinde C. _____ zu verlegen. Jedoch fehlen Anhaltspunkte, dass die Beschwerdegegnerin ihren Aufenthalt im Jahr 2015 auch effektiv verlegt hat. Für eine haltbare Beweiswürdigung wäre es notwendig gewesen, dass zumindest Rechnungen oder Quittungen der Umzugs- und Reinigungsunternehmen vorliegen. Angesichts der äusserst komfortablen Vermögens- und Einkommenssituation der Beschwerdegegnerin ist nicht davon auszugehen, dass sie den Umzug ohne Beizug fachmännischer Hilfe vorgenommen hätte. Falls die Beschwerdegegnerin die Absicht gehabt hätte, die Wohnung in der Gemeinde B. _____ in möbliertem Zustand zu vermieten, hätte eine willkürfreie Beweiswürdigung bedingt, dass der Einzug in das neue Wohnhaus in der Gemeinde C. _____ aufgrund der Kaufbelege von Möbeln und weiteren Einrichtungsgegenständen erkennbar ist. Selbst für den behaupteten Transport der Pferde in die Gemeinde C. _____ am 7. Mai 2015 liegen keine schriftlichen Belege vor (vgl. E. 4.5.2 des angefochtenen Urteils).

E. 3.4.3

Einen hinreichenden Anhaltspunkt für eine haltbare vorinstanzliche Beweiswürdigung bildet auch nicht der Umstand, dass die Liegenschaft mit einer Gesamtfläche von 53'394 m² erheblich grosszügiger ist als die Wohnsituation in der 4.5-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnung. Die wesentlich grössere Liegenschaft dient primär der Unterbringung der Pferde. Aufgrund der äusserst komfortablen Vermögens- und Einkommenssituation der Beschwerdegegnerin ist überdies nicht davon auszugehen, dass sie die Unterhalts- und Betreuungsarbeiten selbst ausübt oder durch Reitstunden ihren

Lebensunterhalt finanziert. Deshalb kann in der vorliegenden Angelegenheit nicht von der Sachverhaltsfeststellung, wonach die Beschwerdegegnerin Eigentümerin von mehreren Pferden sei, darauf geschlossen werden, dass nur sie selbst sich um ihre Pferde kümmere und deshalb jeweils vor Ort sein müsse. Dass die Beschwerdegegnerin aufgrund der unterschiedlichen Bezugstermine der Stallungen und des Wohnhauses ausserdem eine 3.5-Zimmerwohnung gemietet hat, stellt keinen substanziierten Hinweis dafür dar, dass sie ihren bisherigen Wohnsitz in der Gemeinde B. _____ per Ende 2015 aufgelöst hat. Die 4.5-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnung in der Gemeinde B. _____ hat sie weiterhin behalten und nicht fremdvermietet. Auch wenn sie nicht auf die Einnahmen aus der Vermietung der 4.5-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnung angewiesen gewesen wäre, fehlt es der vorinstanzlichen Beweiswürdigung dennoch an stichhaltigen Hinweisen (z.B. Belege für Einkäufe und andere Lebenshaltungskosten), dass die Beschwerdegegnerin tatsächlich in der 3.5-Zimmerwohnung gelebt und sich bereits im Jahr 2015 überwiegend in der Gemeinde C. _____ aufgehalten hätte.

E. 3.5

Die vorinstanzliche Schlussfolgerung, die natürliche Vermutung zugunsten des Hauptsteuerdomizils im Kanton Zürich sei für die Steuerperiode 2015 entkräftet, ist nach dem Dargelegten - infolge einer unhaltbaren Beweiswürdigung - offensichtlich unrichtig. Demnach ist nicht von der Lösung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Kanton Zürich und der Begründung eines neuen steuerrechtlichen Wohnsitzes im Kanton Luzern per Ende Dezember 2015 auszugehen. Selbst wenn sich die Absicht dauernden Verbleibens der Beschwerdegegnerin als subjektives Merkmal auf den Kanton Luzern bezogen hätte, hat sich dieser innere Wille Ende Dezember 2015 (noch) nicht in objektiver und hinreichender Weise materialisiert (vgl. E. 3.2.2 hiervor; vgl. auch Urteil 2C_170/2019 vom 19. September 2019 E. 5.4.1). Zusammenfassend ergibt sich, dass das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdegegnerin in der Steuerperiode 2015 im Kanton Zürich liegt und das Steueramt die (kantonale) Steuerhoheit zu Recht beansprucht hat.

E. 3.6

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass sich das Steueramt darum bemühte, hinreichende Anhaltspunkte für eine Wohnsitzverlegung per Ende 2015 zu erstellen. Es forderte die Beschwerdegegnerin mehrfach dazu auf, Dokumente einzureichen, die die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz und die Begründung des neuen Wohnsitzes nahelegen. Die Beschwerdegegnerin kam ihrer Mitwirkungspflicht im Veranlagungsverfahren jedoch kaum nach (vgl. E. 4.5.4 des angefochtenen Urteils; zur Mitwirkungspflicht vgl. E. 3.2.3 hiervor). Mit Schreiben vom 30. März 2017 verlangte das Steueramt einen substanziierten und belegmässigen Nachweis für die Wohnsitzverlegung. Mit Schreiben vom 22. September 2017 ersuchte das Steueramt nochmals um Kopien der verschiedenen Kündigungen und Adressänderungen, Belege der Krankenkassenpolice und Änderungen der Strassenverkehrsschilder sowie die Rechnungen der Umzugs- und Reinigungsunternehmen. Vor allem mit Letzteren hätte die Beschwerdegegnerin dem Steueramt mit sehr geringem Aufwand substanziierte Anhaltspunkt für eine Wohnsitzverlegung beibringen können.

E. 4

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als begründet, weshalb sie gutzuheissen ist. Das Urteil vom 26. August 2020 ist aufzuheben. Antragsgemäss ist der Einspracheentscheid

vom 14. Dezember 2018 zu bestätigen. Die Angelegenheit ist zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 67 BGG). Diesem Verfahrensausgang entsprechend trägt die Beschwerdegegnerin die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). 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.