

BGer 9C 229/2023 vom 20. Juli 2023

Bundesgericht, 2023-07-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_229_2023

FR: TF 9C 229/2023 du 20 juillet 2023

IT: TF 9C 229/2023 del 20 luglio 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2016 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Der Beschwerdeführer ist gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich ist einzutreten. Nicht einzutreten ist dagegen auf den Antrag des Beschwerdeführers auf Aufhebung der Veranlagungsverfügung des Kantons Zürich, da diese im Urteil des Verwaltungsgerichts aufgegangen ist und insoweit als mitangefochten gilt (Devolutiveffekt; BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteil 2C_730/2021 vom 19. Mai 2022 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 148 II 378 , aber in: StE 2022 B 25.5 Nr. 1).

E. 1.2

Für den Fall der Abweisung seines Hauptantrags beantragt der Beschwerdeführer die Aufhebung der Veranlagungsverfügung des Kantons Schwyz vom 12. Juni 2018. Auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden (Art. 100 Abs. 5 BGG), obwohl es sich dabei in der Regel nicht um ein Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt (BGE 139 II 373 E. 1.4 ; 133 I 308 E. 2.4 ; 133 I 300 E. 2.4; Urteil 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 1.2). Für die Ausnahme von Art. 86 BGG ist aber immerhin vorauszusetzen, dass die Veranlagung im anderen Kanton nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden kann (vgl. Urteil 2C_403/2015 vom 1. April 2016 E. 5, in: StE 2016 A 24.21 Nr. 36). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, sodass auch auf den Antrag gegen den Kanton Schwyz einzutreten ist.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des

vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2; 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 3

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ist zum Schluss gekommen, dass der Beschwerdeführer am Ende der Steuerperiode 2016 seinen Wohnsitz in der Gemeinde V._____ im Kanton Zürich gehabt hat. Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass die Würdigung der Vorinstanz in tatsächlicher wie auch in rechtlicher Hinsicht fehlerhaft sei.

E. 3.1

Gemäss § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Zürich haben. § 3 Abs. 2 StG /ZH präzisiert, dass eine Person einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Zürich hat, wenn sie sich dort mit der Absicht dauernden Verbleibs aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht dort einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. auch die harmonisierungsrechtliche Vorschrift von Art. 3 StHG , auf der § 3 StG /ZH beruht). Obwohl Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG - und damit § 3 Abs. 1 und 2 StG /ZH - gleich wie Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht auf den zivilrechtlichen Wohnsitz verweisen, lehnt sich der steuerrechtliche Wohnsitz an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuches an (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.2.1; 143 II 233 E. 2.5.1; 138 II 300 E. 3.3 ; 132 I 29 E. 4.1; Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 86 und 155).

E. 3.2

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist das Kriterium der Absicht dauernden Verbleibens in Art. 23 Abs. 1 ZGB , Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 StHG nicht so zu verstehen, als dass es auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen ankäme. Der Wohnsitz bestimmt sich vielmehr alleine nach der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen

Person manifestiert (BGE 148 II 285 E. 3.2.2 mit zahlreichen Hinweisen). Der Wohnsitz liegt demnach dort, wo sich im Lichte dieser Tatsachen objektiv betrachtet der Mittelpunkt der Lebensinteressen - der Lebensmittelpunkt - der betroffenen Person befindet. Ob sich die relevanten äusseren Tatsachen verwirklicht haben, ist eine Tatfrage; die Bestimmung des Lebensmittelpunkts und damit des Wohnsitzes auf Basis der festgestellten Tatsachen ist hingegen eine Rechtsfrage (BGE 148 II 285 E. 3.2.2; 136 II 405 E. 4.3; 120 III 7 E. 2a; 97 II 1 E. 3).

E. 3.3

Pflegt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.2.3; 138 II 300 E. 3.2 ; 132 I 29 E. 4 ; 125 I 54 E. 2; 97 II 1 E. 3). Ausgangspunkt ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der betroffenen Person. Die persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen einer Person können sie aber so eng mit einem anderen Ort verbinden, dass dieser als Lebensmittelpunkt erscheint, obschon die betroffene Person dort weniger Zeit verbringt. Relevant sind in diesem Zusammenhang etwa der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder (Ehegatten, Kinder, Eltern und Geschwister), die ausserfamiliären sozialen Beziehungen (z.B. Teilnahme am Vereinsleben), die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen und die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten. Auf diese Kriterien ist auch abzustellen, wenn sich eine Person gleich oder annähernd gleich oft an mehreren Orten aufhält. Die verschiedenen Kriterien sind in Abhängigkeit der persönlichen Situation der betroffenen Person (z.B. Alter) zu gewichten und im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung (vgl. oben E. 3.2) gegeneinander abzuwägen, um den steuerrechtlichen Wohnsitz per Jahresende (vgl. § 10 Abs. 3 StG /ZH i.V.m. Art. 4b Abs. 1 StHG ; für die kommunale Zuständigkeit vgl. § 190 Abs. 1 StG /ZH) zu bestimmen. Die tatsächlichen Verhältnisse zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt sind zwar nicht unmittelbar relevant, können aber als Indizien berücksichtigt werden (vgl. etwa BGE 148 II 285 E. 3.2.3; Urteile 2C_415/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 5.4; 2C_416/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 5.4; 2C_50/2014 vom 28. Mai 2014 E. 5.3, in: RtiD 2014 II S. 528; 2C_92/2012 vom 17. August 2012 E. 5.5).

E. 3.4

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Urteil zunächst die Würdigung des Steuerrekursgerichts wiedergegeben und sich dieser angeschlossen (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.2 und 3.3). Das Steuerrekursgericht hatte laut dem Verwaltungsgericht unter anderem festgehalten, der Beschwerdeführer habe nur Umzugsgut im Volumen von 12 m³ nach W._____ transportieren lassen und in V._____ Möbel und Haushaltsgegenstände zurückgelassen. Weiter habe der Beschwerdeführer seinen Wohneigentumsanteil in V._____ nicht an seinen von ihm angeblich getrennten und in der Wohnung weiterlebenden Konkubinatspartner vermietet oder verkauft. Stattdessen habe er trotz seines Auszugs an der Gartensanierung und -umgestaltung festgehalten und dafür rund Fr. 300'000.- aufgewendet. Sodann hat das Verwaltungsgericht festgehalten, dass sich der Beschwerdeführer in den Monaten Oktober, November und Dezember 2016 an 49 von total 92 Tagen im Ausland aufgehalten habe. Von den verbleibenden 43 Tagen seien Aufenthalte von 19 Tagen im Kanton Zürich nachgewiesen, wovon viele auf Restaurantbesuche und Freizeitaktivitäten entfallen seien. Demgegenüber liessen sich den Akten für den Zeitraum von Oktober bis Dezember 2016 Belege für bloss drei Einkäufe und

einen Bargeldbezug in der Region W. _____ entnehmen, was nicht ausreiche, um eine überwiegende physische Präsenz in W. _____ nachzuweisen. Auch gelinge es dem Beschwerdeführer nicht, vertiefte persönliche Beziehungen in W. _____ rechtsgenügend zu belegen (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.6). Zur behaupteten Trennung des Beschwerdeführers von seinem Lebenspartner hat das Verwaltungsgericht erwogen, dass der Beschwerdeführer seinen Lebenspartner auch nach Oktober 2016 mit monatlichen Geldleistungen unterstützt, mit ihm Paartherapiesitzungen besucht sowie teure Urlaube verbracht habe und ihn sein Lebenspartner auf Geschäftsreisen begleitet habe. Unabhängig davon, wie die Beziehung der beiden Partner nach der behaupteten Trennung genau zu charakterisieren gewesen sei, habe der Lebenspartner jedenfalls weiterhin zum engsten persönlichen Umfeld des Beschwerdeführers gehört. Wenn sich das engste persönliche Umfeld des Beschwerdeführers in und um V. _____ befunden habe, spreche dies gegen eine Wohnsitzverlegung nach W. _____ (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.8).

E. 3.5

Was der Beschwerdeführer gegen diese Würdigung vorbringt, vermag nicht zu überzeugen.

E. 3.5.1

Der Beschwerdeführer stellt der Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz zunächst eine umfangreiche eigene Rekapitulation der Ereignisse gegenüber. Dabei übersieht er, dass das Bundesgericht die Feststellungen der Vorinstanz nur auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüfen kann (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. oben E. 2.1) und neue Tatsachen und Beweismittel im bundesgerichtlichen Verfahren grundsätzlich unzulässig sind (Art. 99 Abs. 1 BGG). Im Weiteren kritisiert der Beschwerdeführer, die kantonalen Instanzen seien zu Unrecht davon ausgegangen, die Wohnung in V. _____ habe ihm auch nach der Trennung weiterhin zur Verfügung gestanden. Er habe die Wohnung unentgeltlich seinem Lebenspartner überlassen, weil er finanziell nicht auf Miet- oder Kaufpreiszahlungen angewiesen gewesen sei. Zudem habe er sich moralisch verpflichtet gefühlt, seinen Lebenspartner finanziell zu unterstützen. Damit belegt der Beschwerdeführer jedoch nicht, dass die Wohnung in V. _____ seiner Verfügung entzogen gewesen wäre. Die tatsächliche Würdigung der Vorinstanz in diesem Punkt erscheint nicht nur als nicht offensichtlich unrichtig, sondern mit Blick auf die zivilrechtliche Situation bei einer unentgeltlichen Gebrauchsleihe (Art. 310 OR) selbst dann noch als naheliegend, wenn die Trennung vor Ende 2016 effektiv vollzogen worden sein sollte.

E. 3.5.2

Wenn die Vorinstanzen und das Steueramt des Kantons Zürich am Vollzug der Trennung - auch mit Blick auf die spätere Versöhnung - aber gewisse Zweifel hegen, ist dies ebenfalls nicht zu beanstanden, zumal sich der Beschwerdeführer diesbezüglich auch vor Bundesgericht in Widersprüche verstrickt. So beharrt er etwa einerseits auf der Trennung im Oktober 2016 und den damit verbundenen Konsequenzen, bezeichnet den Auszug aus der gemeinsamen Wohnung aber gleichzeitig nicht als die endgültige Beendigung, sondern bloss als "eher temporäre, aber doch zeitlich beachtliche Unterbrechung" der Beziehung. Auf jeden Fall hat die Vorinstanz unter diesen Umständen und mit Blick auf die fortgesetzten gemeinsamen Aktivitäten (Paartherapie, gemeinsame Urlaube und Geschäftsreisen) in der Beziehung des Beschwerdeführers zu seinem Lebenspartner zu Recht einen wichtigen Anhaltspunkt dafür gesehen, dass der Beschwerdeführer seinen

Lebensmittelpunkt auch noch per Ende 2016 in V._____ hatte, unabhängig davon, wie die Beziehung zu diesem Zeitpunkt nun genau zu charakterisieren war.

E. 3.5.3

Nicht zu beanstanden ist im Lichte der zitierten Rechtsprechung (vgl. oben E. 3.3) weiter auch, dass das Verwaltungsgericht den zahlreichen festgestellten Aufenthalten im Kanton Zürich die wesentlich spärlicheren festgestellten Aufenthalte im Kanton Schwyz gegenüber gestellt und der formellen Anmeldung in W._____ nur geringes Gewicht beigemessen hat (vgl. dazu BGE 132 I 29 E. 4.1 ; 125 I 54 E. 2; Urteil 2C_247/2021 vom 27. Dezember 2021 E. 3.2, in: StE 2022 A 24.21 Nr. 41). Keine Hilfe ist dem Beschwerdeführer ferner die Einwendung, er habe sich vor Ende 2016 "nicht in erster Linie darum bemüht, die Verlegung des Lebensmittelpunktes gegen aussen sichtbar zu machen und zu dokumentieren" (vgl. Beschwerde Ziff. 4.1.3). Wie bereits erwähnt (vgl. oben E. 3.2), ist der Wohnsitz nämlich gerade anhand der für Dritte erkennbaren Tatsachen zu bestimmen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen Person manifestiert. Wenn die steuerpflichtige Person es unterlässt, ihre Absicht dauernden Verbleibens an einem neuen Ort nach aussen erkennbar zu machen, muss sie damit rechnen, dass es steuerrechtlich beim alten Wohnsitz bleibt.

E. 3.5.4

Fehl geht schliesslich der Hinweis des Beschwerdeführers auf das Urteil 2C_596/2020 vom 10. März 2021, bestehen doch ganz erhebliche Unterschiede zwischen seinem und jenem Fall. Namentlich hatten die Konkubinatspartner in jenem Verfahren keine Trennung geltend gemacht und hatte die Lebenspartnerin die Wochenenden beim Steuerpflichtigen im Kanton Graubünden verbracht, wo sie überdies gewichtige familiäre Beziehungen unterhalten hatte (vgl. Urteil 2C_596/2020 vom 10. März 2021 E. 3.2.5). Hier verhält es sich offensichtlich anders. Dass eine steuerpflichtige Person nur dann Wohnsitz an einem Ort haben kann, wenn sie über die dortige Wohnstätte die alleinige, ungeteilte Verfügungsmacht innehat, wie der Beschwerdeführer insinuiert, ergibt sich aus dem zitierten Urteil nicht und wäre im Übrigen auch offensichtlich unzutreffend.

E. 3.6

Gesamthaft betrachtet ist dem Verwaltungsgericht beizupflichten, dass sich der Wohnsitz des Beschwerdeführers per Ende 2016 weiterhin in V._____ im Kanton Zürich befand. Sein Urteil verletzt kein Bundesrecht.

E. 4.1

Nach dem Gesagten erweist sich das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich als zutreffend. Die Beschwerde dagegen ist demnach abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 4.2

Gutzuheissen ist dagegen die Beschwerde gegen den Kanton Schwyz. Dieser hat zu Unrecht angenommen, dass sich der Wohnsitz des Beschwerdeführers per Ende 2016 in seinem Gebiet befunden habe, der Beschwerdeführer ihm persönlich zugehörig und damit unbeschränkt steuerpflichtig sei. Dadurch hat der Kanton Schwyz respektive seine Steuerverwaltung gegen harmonisiertes Steuerrecht (§ 4 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 [StG/SZ; SRSZ 172.200]; Art. 3 Abs. 1 und 2 sowie Art. 4b Abs. 1 StHG) und ausserdem gegen das Verbot interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) verstossen.

E. 4.3

Da der Beschwerdeführer gegenüber dem Kanton Zürich unterliegt, jedoch gegenüber dem Kanton Schwyz obsiegt, rechtfertigt es sich, ihm die Hälfte der Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG , vgl. Urteil 2C_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 7.2). Die andere Hälfte trägt der Kanton Schwyz, da er Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Der Kanton Schwyz hat dem Beschwerdeführer überdies eine mit Blick auf den Verfahrensausgang reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 BGG). Dass die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz sich im bundesgerichtlichen Verfahren nicht hat vernehmen lassen, ändert hieran nichts (vgl. BGE 143 II 425 E. 7).

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