

BGer 9C_25/2023 vom 5. Juni 2023

Bundesgericht, 2023-06-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_25_2023

FR: TF 9C_25/2023 du 5 juin 2023

IT: TF 9C_25/2023 del 5 giugno 2023

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen den Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario und Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) und wurde vom legitimierten Beschwerdeführer (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) fristgerecht eingereicht (Art. 100 Abs. 1 BGG).

E. 1.2

Das angefochtene Urteil betrifft die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und schliesst das entsprechende Verfahren ab; damit liegt ein Endentscheid i.S.v. Art. 90 BGG vor. Die Ausführungen in der Beschwerde zum Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer gehen am Streitgegenstand vorbei. Das vorliegende Verfahren beschlägt weder die direkte Bundessteuer noch ist es abhängig vom Verfahren nach Art. 108 DBG , das der Beschwerdeführer ebenfalls eingeleitet hat. Auf die Beschwerde kann insoweit nicht eingetreten werden.

E. 1.3

Auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) ist der Instanzenzug in einem Kanton vollständig zu durchlaufen, ehe das Bundesgericht angerufen werden kann. Liegt diese Voraussetzung wie im vorliegenden Fall vor, kann die steuerpflichtige Person zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen letztinstanzlichen Entscheid dieses Kantons auch den bereits rechtskräftigen Entscheid eines weiteren Kantons anfechten, falls und soweit sie eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV rügt. In Bezug auf diesen rechtskräftigen Entscheid erübrigt sich die Letztinstanzlichkeit, d.h. der Instanzenzug muss nur in einem Kanton vollständig ausgeschöpft werden (BGE 139 II 373 E. 1.4 ; 133 I 300 E. 2.4; Urteil 2C_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 1.2.1, nicht publ. in BGE 148 I 65).

Damit sind die Voraussetzungen für die Beschwerde in öffentlichen-rechtlichen Angelegenheiten auch insoweit gegeben, als sie sich eventualiter gegen die Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden vom 9. Januar 2020 richtet.

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere 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), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2

BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. Das nicht-harmonisierte, autonome kantonale Recht hingegen prüft es bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2), wobei eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht gilt (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 142 I 135 E. 1.5).

E. 2.2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). 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 147 V 16 E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (vgl. zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 IV 73 E. 4.1.2).

E. 2.2.2

Die Bindung an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt gilt auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung. Ausgenommen sind jedoch Vorbringen des Kantons, dessen Veranlagung bereits rechtskräftig ist. Insoweit kommt das Bundesgericht nicht umhin, den Sachverhalt frei zu prüfen, und ist auch das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) zu relativieren (vgl. BGE 139 II 373 E. 1.7; Urteil 2C_323/2021 vom 8. März 2022 E. 1.4). Damit geht der Einwand in der Beschwerde fehl, der Kanton Graubünden könne den aus seiner Sicht massgeblichen Sachverhalt nicht einbringen bzw. sich zum von der Vorinstanz dargestellten Sachverhalt nur eingeschränkt äussern.

E. 3.1

Gemäss Art. 127 Abs. 3 BV ist die interkantonale Doppelbesteuerung untersagt. Eine gegen diese Norm verstossende Doppelbesteuerung liegt namentlich vor, wenn eine steuerpflichtige Person - wie im vorliegenden Fall - von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung; vgl. Urteil 2C_323/2021 vom 8. März 2022 E. 2.1).

E. 3.2

Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine natürliche Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 3 Abs. 2 StHG ; vgl. auch Art. 23 Abs. 1 ZGB).

Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt sich aus einem objektiven, äusseren Aspekt (Aufenthalt) und einem subjektiven, inneren Element (Absicht) zusammen (Urteil 2C_533/2018 vom 30. Oktober 2019 E. 2.2.1). Das Hauptsteuerdomizil einer natürlichen Person befindet sich am steuerrechtlichen Wohnsitz und damit dort, wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Dabei kann gemeinhin kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien

eine Gewichtung vorzunehmen. Hierzu ist eine sorgfältige Berücksichtigung und Abwägung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände notwendig. Dabei kommt es auf die bloss geäusserten Wünsche einer steuerpflichtigen Person oder die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes nicht an. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Dem Ort, wo die Schriften hinterlegt sind oder die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt keine entscheidende Bedeutung zu, denn dabei handelt es sich nur um äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 148 II 285 E. 3.2 ; 132 I 29 E. 4.1 ; 125 I 54 E. 2; Urteile 2C_323/2021 vom 8. März 2022 E. 2.2 f.; 2C_533/2018 vom 30. Oktober 2019 E. 2.2.2).

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 verpflichtet (Art. 42 StHG), und zwar auch dann, wenn die Steuerhoheit bestritten wird (BGE 148 II 285 E. 3.1.1). Dies gilt insbesondere für Tatsachen, die eine andere Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Vergleich zu den Vorperioden aufdrängen. Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit vom Steuerpflichtigen darzulegen. 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 (BGE 138 II 300 E. 3.4; Urteile 2C_881/2020 vom 3. Juni 2021 E. 3.2.3; 2C_596/2020 vom 10. März 2021 E. 2.3.2).

E. 4.1

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers von einer willkürlichen Beweislastverteilung keine Rede sein kann. Die Vorinstanz hat ihm nicht den - naturgemäss gar nicht möglichen (vgl. vorne E. 3.2) - strikten Beweis für eine Wohnsitzverlegung auferlegt, sondern die Indizienlage gesamthaft gewürdigt und den Schluss gezogen, dass ein rechtsgenügender Nachweis über eine Loslösung vom früheren Wohnsitz nicht gelungen sei (vgl. E. 3.10 des angefochtenen Urteils). Dies steht im Einklang mit der vorher zitierten Rechtsprechung (vgl. vorne E. 3.3). Der Einwand des Beschwerdeführers, dass "ausreichende Anhaltspunkte" für eine Wohnsitzverlegung genügen müssten, steht dem nicht entgegen; nur hat die Vorinstanz die Anhaltspunkte im vorliegenden Fall nicht als ausreichend befunden. Ob sie das zu Recht getan hat, ist Gegenstand der folgenden materiellen Beurteilung.

E. 4.2

Der Beschwerdeführer stellt weiter infrage, ob er überhaupt Wohnsitz in U._____ gehabt habe. Er legt allerdings nicht substantiiert dar, dass bereits in den Vorperioden sein Lebensmittelpunkt unzutreffend festgelegt worden sei (vgl. dazu Urteil 2C_596/2020 vom 10. März 2021 E. 2.3.2), sondern beschränkt sich darauf, von den Zürcher Behörden den (strikten) Beweis für seine (bisherige) Ansässigkeit in U._____ zu verlangen. Namentlich bringt er weder vor, wo er seines Erachtens in den Vorperioden Wohnsitz gehabt habe, noch führt er entsprechende Indizien an. Im Gegenteil hat er im kantonalen Verfahren noch selber von einem "Wohnsitzwechsel" per Ende 2018 gesprochen

(Einsprache vom 9. Dezember 2020, S. 2). Schon deshalb ist darauf nicht weiter einzugehen.

E. 5

Zu prüfen ist folglich, ob die Indizienlage für eine Verlegung des Wohnsitzes per Ende 2018 von U. _____ nach V. _____ spricht.

E. 5.1.1

Der Beschwerdeführer beruft sich hauptsächlich darauf, dass er gemäss Auszug aus dem Einwohnerregister V. _____ seit dem 23. Dezember 2018 in der Gemeinde wohne. Dabei handle es sich nicht um eine blosser Anmeldebescheinigung; gemäss Bundesgesetz vom 23. Juni 2006 über die Harmonisierung der Einwohnerregister und anderer amtlicher Personenregister (RHG; SR 431.02) werde damit bestätigt, dass er Wohnsitz im Kanton und der betreffenden Gemeinde habe.

Die Vorinstanz erwog dagegen, der Auszug aus dem Einwohnerregister bestätige nicht, dass sich der Beschwerdeführer tatsächlich in der Gemeinde niedergelassen habe, sondern bloss, dass seine Anmeldung korrekt erfolgt sei. Rückschlüsse auf den steuerrechtlichen Wohnsitz könnten daraus nicht abgeleitet werden (vgl. E. 3.3.3 des angefochtenen Urteils).

E. 5.1.2

Das RHG bezweckt die Vereinfachung der Datenerhebung für die Statistik sowie des gesetzlich vorgesehenen Austauschs von Personendaten zwischen den Registern (Art. 1 Abs. 1 RHG). Es definiert in Art. 3 lit. b RHG den Begriff der Niederlassungsgemeinde und knüpft wie Art. 23 Abs. 1 ZGB oder Art. 3 Abs. 2 StHG an die Absicht des dauernden Verbleibs an; es stellt jedoch ausdrücklich klar, dass eine Person in derjenigen Gemeinde als niedergelassen betrachtet werde, in der sie das erforderliche Dokument hinterlegt habe.

E. 5.1.3

Die Auffassung des Beschwerdeführers, wonach das RHG bundesrechtlich den Wohnsitz regle, findet im Gesetz keine Stütze. Der Eintrag als niedergelassene Person im Gemeinderegister beweist gemäss Art. 3 lit. b RHG lediglich, dass die betreffende Person ihre Schriften in der entsprechenden Gemeinde hinterlegt hat. Der Wohnsitz wird weiterhin gemäss der Umschreibung in den entsprechenden Spezialgesetzen bestimmt - also etwa nach Art. 23 Abs. 1 ZGB , Art. 3 Abs. 2 StHG oder Art. 13 Abs. 1 ATSG (der seinerseits auf Art. 23 ff. ZGB verweist) -, wobei diese teilweise an die polizeiliche Anmeldung anknüpfen (vgl. etwa Art. 4 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 24. Juni 1977 über die Zuständigkeit für die Unterstützung Bedürftiger [ZUG; SR 851.1]). Für den steuerrechtlichen Wohnsitz nach Art. 3 Abs. 2 StHG ist die bereits zitierte Rechtsprechung massgebend, wonach dem Ort, wo die Schriften hinterlegt sind oder die politischen Rechte ausgeübt werden, keine entscheidende Bedeutung zukommt (vgl. vorne E. 3.2; so auch im Sozialversicherungsrecht: vgl. BGE 133 V 309 E. 3.3; Urteil 9C_705/2020 vom 16. April 2021 E. 5). Insoweit kann alleine aus der Anmeldung des Beschwerdeführers in V. _____ nicht geschlossen werden, er habe seinen steuerrechtlichen Wohnsitz verlegt, wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat.

E. 5.1.4

Soweit der Beschwerde in diesem Zusammenhang auch pauschal diverse Verfassungsverletzungen rügt, genügt die Beschwerde der qualifizierten

Begründungspflicht nicht (Art. 106 Abs. 2 BGG); das gilt namentlich für die behauptete Verletzung der Begründungspflicht, nachdem die Vorinstanz ausführlich dargelegt hat, weshalb dem Eintrag in das Gemeinderegister keine entscheidende Bedeutung zukommt (vgl. E. 3.3 des angefochtenen Urteils).

E. 5.2

Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, dass ihm der Vorstand der Gemeinde V._____ eine gute Integration in das Dorfleben bescheinige. Auch die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden verweist in ihrer Vernehmlassung auf die Integration des Beschwerdeführers - so sei er u.a. Mitglied im Curlingclub sowie in der Planungskommission für die Überarbeitung des Zweitwohnungsgesetzes.

Die Vorinstanz hat anerkannt, dass der Beschwerdeführer eine enge Verbundenheit zu V._____ aufweise. Seine aktive Integration im Dorfleben sei aktenkundig und ein seit Jahren regelmässiger Aufenthalt in der Gemeinde könne ihm nicht abgesprochen werden (vgl. E. 3.8 des angefochtenen Urteils). Insoweit ist die Integration in der Gemeinde als Indiz zu werten, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz tatsächlich verlegt hat. Dies gilt auch für den Kauf einer zweiten Wohnung in der Liegenschaft in V._____, was die Vorinstanz ebenfalls berücksichtigt hat (vgl. E. 3.4 des angefochtenen Urteils).

E. 5.3

Die Vorinstanz hat eine Reihe von Indizien aufgeführt, die gegen die behauptete Wohnsitzverlegung sprechen. Soweit sich der Beschwerdeführer damit auseinandersetzt, geht er von der falschen Annahme aus, dass der Eintrag in das Einwohnerregister eine Vermutung für den steuerrechtlichen Wohnsitz in V._____ begründe. Er beschränkt sich deshalb weitgehend auf den Hinweis, dass die Indizien die Vermutung nicht umstossen könnten.

E. 5.3.1

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass seine Wohnung in U._____ weder aufgegeben noch untervermietet worden sei und ihm weiterhin voll eingerichtet zur Verfügung stehe. Er stellt weder in Abrede, dass er kein Mobiliar verlegt oder die Hausratversicherung in V._____ für das Jahr 2019 erhöht habe, noch bestreitet er, dass er im September 2018 ein Abo für ein Fitnesscenter in Zürich gekauft habe (vgl. E. 3.1 und 3.4 des angefochtenen Urteils). Dass der Beschwerdeführer nicht verpflichtet war, Mobiliar nach V._____ zu zügeln, wie er geltend macht, ist zutreffend, doch stellt der fehlende Umzug ein starkes Indiz gegen eine Verlegung des Wohnsitzes dar.

E. 5.3.2

Unbestritten ist auch, dass sich das engste persönliche Umfeld des Beschwerdeführers (Lebenspartnerin, Tochter, Enkelkinder) in U._____ bzw. im Raum Zürich befindet (vgl. E. 3.5 des angefochtenen Urteils). Der Beschwerdeführer führt in dieser Hinsicht aus, dass kein gesetzlicher Zwang zur Wohnsitznahme am Wohnort der Tochter bestehe bzw. er und seine Lebenspartnerin getrennte Wohnsitze haben dürften. Etwas Gegenteiliges hat die Vorinstanz nicht behauptet. Sie hat die familiären Bindungen allerdings zu Recht als starkes Indiz für den Wohnsitz U._____ bzw. gegen eine Wohnsitzverlegung gewertet (vgl. vorne E. 3.2).

E. 5.3.3

Weiter stellt der Beschwerdeführer weder in Abrede, dass er gemäss Handelsregister bis September 2022 Wohnsitz im Kanton Zürich hatte, noch führt er aus, weshalb er diese angeblichen Falschangaben jahrelang nicht korrigieren liess (vgl. E. 3.3.3 des angefochtenen Urteils). Er bringt lediglich vor, dass das Handelsregister nicht bezwecke, den Wohnsitz einer Person nachzuweisen.

E. 5.3.4

Gemäss den vorinstanzlichen Ausführungen belegen die Kreditkartenabrechnungen des Beschwerdeführers keine überwiegende physische Präsenz in V._____ (vgl. E. 3.9 des angefochtenen Urteils). Auch das bestreitet der Beschwerdeführer nicht; er macht lediglich geltend, dass die Kreditkartenabrechnungen "und seine Aufzeichnungen im Verbund mit den Ausführungen der Gemeindevorsteherschaft" belegten, dass er sich im Jahr 2019 an 160 Tagen in V._____ aufgehalten habe. Damit werden die vorinstanzlichen Ausführungen weder rechtsgenügend infrage gestellt noch wird eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung geltend gemacht.

E. 5.3.5

In Bezug auf die postalische Situation bestreitet der Beschwerdeführer weder, dass seine Post nach dem angeblichen Umzug weiterhin nach U._____ geschickt worden sei, noch dass er eine Postumleitung oder eine Postvollmacht an seine Tochter nachgewiesen habe. Er stellt auch nicht in Abrede, dass an ihn adressierte Einschreiben in U._____ problemlos zugestellt werden konnten, während dies bei einem Einschreiben nach V._____ nicht möglich war (vgl. E. 3.6 des angefochtenen Urteils). Er bringt diesbezüglich pauschal vor, dass seine Tochter in U._____ Post entgegennehmen dürfe, und stellt sich auf den Standpunkt, dass es auf die Postadresse nicht ankomme.

E. 5.4

Zusammenfassend kann der Beschwerdeführer seine Anmeldung in der Gemeinde V._____, den Kauf einer zweiten Wohnung in der Gemeinde sowie eine gewisse Integration in das Dorfleben als Indizien für die behauptete Wohnsitzverlegung anführen; eine überwiegende physische Präsenz in V._____ hat er allerdings nicht nachzuweisen vermocht. Gegen eine Wohnsitzverlegung per Ende 2018 sprechen demgegenüber zahlreiche Indizien - namentlich die Wohnung in U._____, der fehlende Umzug von Mobiliar, das enge persönliche Umfeld in U._____ bzw. im Raum Zürich sowie die unveränderte postalische Situation. Vor diesem Hintergrund ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass der Nachweis einer Wohnsitzverlegung gescheitert ist und sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers in der Steuerperiode 2018 weiterhin in U._____ befunden hat. Auf die übrigen von der Vorinstanz angeführten Indizien (medizinische Behandlung im Kanton Zürich; Freundes- und Bekanntenkreis in Zürich; Nähe zum Flughafen) muss deshalb nicht näher eingegangen werden. Anzuführen ist lediglich, dass der Beschwerdeführer nicht behauptet, über einen Freundes- und Bekanntenkreis in V._____ zu verfügen, und sein Hinweis, dass er seine Auslandsreisen zum Grossteil mit dem Motorboot unternahme (und auf den Flughafen nicht angewiesen sei), angesichts der geographischen Lage der Schweiz gewisse Zweifel weckt.

E. 6

Die Beschwerde gegen den Kanton Zürich ist damit abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann, während die Beschwerde gegen den Kanton Graubünden gutzuheissen ist. Die Veranlagung der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden vom 9. Januar 2020 ist

aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung infolge beschränkter Steuerpflicht des Beschwerdeführers im Kanton Graubünden an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

E. 7

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer und dem Kanton Graubünden hälftig aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG).

Parteienschädigungen sind nicht auszurichten (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

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