

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.3 vom 29. Juli 2009

ZH Steuerrekursgericht, 2009-07-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2010.3

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.3 du 29 juillet 2009

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.3 del 29 luglio 2009

Regeste

Eine nachträgliche Veranlagung von Quellensteuerpflichtigen wird gemäss Weisung der Finanzdirektion beim internationalen Wochenaufenthalter nicht durchgeführt. Der Pflichtige konnte nicht nachweisen, dass er nicht als internationaler Wochenaufenthalter gelte und sich somit in der Schweiz sein steuerrechtlicher Wohnsitz befinde. Dagegen sprechen die äusseren Umstände, der Pflichtige wohnt in einem Hotel, seine Frau und der gemeinsame Sohn in Deutschland im Eigenheim des Pflichtigen, dafür, dass der Pflichtige seinen Lebensmittelpunkt in Deutschland hat. Ein stellvertretender Abteilungsleiter gilt im Lichte der Rechtsprechung nicht als leitender Angestellter. Aufgrund der neuen Rechtsprechung des Bundesgericht, wonach aufgrund des im Freizügigkeitsabkommen statuierten Diskriminierungsverbots gewährleistet sein müsse, dass im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer mit Arbeitsort Schweiz Anrecht auf dieselben Abzüge haben wie in der Schweiz wohnhafte Schweizer, ist beim sein ganzes Erwerbseinkommen in der Schweiz generierenden Pflichtigen zu prüfen, ob nicht eine Diskriminierung vorliege. Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

DB.2010.1

- 5 - licher Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Art. 83 ff. DBG) und zwar in Art. 90 DBG; im Abschnitt "natürliche und juristische Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz" (Art. 91 ff. DBG) hingegen fehlt eine entsprechende Norm. Sodann führt das Gesetz im erstgenannten Abschnitt unter Art. 87 DBG aus, der Quellensteuerbezug gelte die ordentliche Steuer ab; vorbehalten bleibe die nachträgliche Veranlagung. Hinsichtlich der zweitgenannten Gruppe von Steuerpflichtigen kennt das Gesetz keinen entsprechender Vorbehalt (Art. 99 DBG). Schliesslich verweist Art. 91 DBG für solche Personen einzig auf die Normen von Art. 83 - 86 DBG; damit greift Art. 87 Satz 2 DBG auch aus dieser Sicht für sie nicht. Diese Beschränkung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung ist all- gemein anerkannt (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 91 N 36, mit Hinweisen). So sieht auch die QStV lediglich für natürliche Personen mit steuerrechtli- chem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz eine nachträgliche ordentliche Veranla- gung vor (Art. 4). Es ist nicht einzusehen, weshalb es sich bei den kantonalen Steuern anders verhalten sollte. So schreibt denn auch das StG die nachträgliche ordentliche Einschätzung nur für Personen vor, welche hier unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 93 Abs. 2). Diese Regelung wird in § 9 Abs. 1 QStVO I wiederholt. Sodann bestimmt RZ 4 der Weisung der FD über die nachträgliche Veranlagung von quellenbesteuerten Per- sonen im ordentlichen Verfahren vom 18. November 1998 (ZStB I Nr. 28/850) aus- drücklich, dass Grenzgänger, Kurzaufenthalter und Wochenaufenthalter nicht der nachträglichen Veranlagung

unterliegen. Internationale Wochenaufenthalter haben, da in der Schweiz auf das Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit beschränkt steuerpflichtig, somit keinen Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung. Eine unterschiedliche Regelung im Bundes- und im kantonalen Recht wäre im Übrigen mit unüberwindbaren praktischen Schwierigkeiten verbunden, weil die Quellensteuer zwingend die Steueransprüche aller drei beteiligten Steuerhoheitsträger (Bund, Kanton und Gemeinde) umfasst (Art. 85 Abs. 2 DBG und Art. 33 Abs. 1 und 35 Abs. 2 StHG). Dies setzt eine harmonisierte Quellensteuerordnung voraus. Es ist nicht denkbar, dass in einer bestimmten Konstellation für die kantonalen (und kommunalen) Steuern eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorgesehen wäre, nicht aber für die direkte Bundessteuer, oder umgekehrt.

E. 3

a) Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG, Art. 3 Abs. 1 StHG und § 3 Abs. 1 StG ist eine natürliche Person aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (unbeschränkt) steuer- 2 ST.2010.3 2 DB.2010.1

- 6 - pflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton hat. Wohnsitz hat eine Person dann, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 3 Abs. 2 DBG, Art. 3 Abs. 2 StHG und § 3 Abs. 2 StG). aa) Der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff ist jenem des ZGB nachgebildet (Art. 23 Abs. 1 und Art. 25 ZGB), ohne dass sich diese Begriffe vollständig decken. Er knüpft nach der für das Abgaberecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Ob demnach ein Wohnsitz im Sinn des Steuerrechts vorliegt oder nicht, richtet sich nach den äusserlich erkennbaren Umständen des Einzelfalls und damit nach objektiven Kriterien. Subjektive Absichten des Steuerpflichtigen sind nicht beachtlich, wenn sie zur tatsächlichen Gestaltung der Verhältnisse im Widerspruch stehen. Das Steuerrecht stellt folglich auf einen objektiven Wohnsitzbegriff ab (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 3 N 5). Der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff setzt den Aufenthalt mit der Absicht dauernden Verbleibens voraus. Der Ort, wo sich eine Person mit dieser Absicht aufhält, liegt dort, wo sich der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (statt vieler: BGr, 29. September 1999 = Pra 2000 Nr. 7; BGr, 9. Dezember 1996 = ASA 67, 551 = StE 1998 B 22.3 Nr. 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 3 N 7 und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 8, jeweils auch zum Folgenden). Dies ist jener Ort, zu dem eine Person mit Bezug auf ihre Familienverhältnisse, die Art ihrer Erwerbstätigkeit, die Dauer und den Zweck des Aufenthalts sowie die Wohnverhältnisse gesamthaft die engsten Beziehungen unterhält. aaa) Als eines der Tatbestandsmerkmale des steuerrechtlichen Wohnsitzes wird ein tatsächliches Verweilen verlangt; der blosser Wille zur Wohnsitznahme genügt nicht (BGE 96 I 149 und 94 I 325). Es ist somit ein physischer Aufenthalt notwendig, um einen steuerrechtlichen Wohnsitz zu begründen. Nicht erforderlich ist dagegen – wie der Vertreter des Pflichtigen richtig ausführt –, dass die natürliche Person am Aufenthaltsort über eine eigene Wohnung verfügt; d.h. für das Tatbestandsmerkmal des tatsächlichen Aufhaltens ist die Wohnungsform (Haupt- oder Untermiete, Wohnungseigentum oder Miteigentum etc.) gleichgültig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 3 N 15 und Rich- 2 ST.2010.3 2 DB.2010.1

- 7 - ner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 12). Doch ist die Form des Wohnens bzw. die Art der entsprechenden örtlichen Bindung ein gewichtiges Indiz dafür, ob jemand wirklich den

Willen hat, über längere Zeit an einem Ort zu verweilen oder nicht. Hält sich eine Person abwechselungsweise an zwei verschiedenen Orten auf, so namentlich dann, wenn der Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinander fallen, bestimmt sich der steuerrechtliche Wohnsitz danach, zu welchem Ort sie die stärkere Beziehung unterhält. Bei unselbstständig erwerbenden Steuerpflichtigen ist dies gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen. Diesfalls ist der Zweck des Lebens- unterhalts dauernder Natur. Auch hier ist die Würdigung der gesamten Umstände massgeblich (BGE 132 I 36 f., auch zum Folgenden). Bei in ungetrennter Ehe leben- den Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten gelten die persönlichen und familiä- ren Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie, d.h. der Ehegatte und die Kinder aufhalten, als stärker als diejenigen zum Arbeitsort bzw. jenem andern Ort, von wo aus sie ihrer Arbeit regelmässig nachgehen. Doch gilt das nur dann, wenn sie täglich oder wenig- tens an den Wochenenden bzw. an den arbeitsfreien Tagen an den Familienort zu- rückkehren; beim internationalen Wochenaufenthalter kann es allerdings je nach Dis- tanz auch genügen, wenn die Intervalle der Rückkehr grösser sind. Ob im internationalen Verhältnis – ebenso wie im innerstaatlichen Bereich (BGr, 11. September 2007, 2C_112/2007, www.bger.ch = StE 2008 A 24.24.3 Nr. 3) – von dieser generellen Würdigung auch dann abzuweichen ist, wenn der Erwerbstätige in leitender Stellung (unselbstständig) arbeitet, weshalb auf ein Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort geschlossen wird, ist zweifelhaft. Denn jedenfalls dort, wo einschlägige zwi- schenstaatliche Vereinbarungen bestehen, wäre ernsthaft zu befürchten, dass die An- wendung dieser zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelten in- ternschweizerischen Rechtsprechung im internationalen Verhältnis gegen einschlägige Kollisionsnormen von Doppelbesteuerungsabkommen verstiesse. In diesem Kontext ist auf § 2 QStVO I zu verweisen; diese Bestimmung unterwirft auch leitende Angestellte der Quellensteuer und nimmt damit keinen hiesigen Wohnsitz an. Das Bundesgericht hat erst kürzlich auf die beschränkte Bedeutung von interkantonalem Kollisionsrecht im internationalen Kontext hingewiesen (StE 2009 B 11.3 Nr. 20). Doch mag diese Frage hier letztlich offen bleiben. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochen- aufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der (unbeschränkten) Steuerhoheit des Staates bzw. Kantons, in welchem sich ihre Familie aufhält. 2 ST.2010.3 2 DB.2010.1

- 8 - Hervorzuheben ist Folgendes: Nach Schweizer Recht unterliegen Steuer- pflichtige, die als unselbstständig Erwerbstätige in leitender Funktion arbeitet, einem besonderen Steuerregime. Verbringt eine solche Person die Wochenenden und ihre Freizeit bei der Familie, begründet der Arbeitsort das Hauptsteuerdomizil und am Fami- lienort befindet sich ein "sekundärer Steuerwohnsitz". Das Bundesgericht hat an dieser Aufteilung trotz Kritik, wonach diese Konstruktion unter dem Regime des StHG nicht mehr gesetzmässig und daher nicht mehr zulässig sei (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 1999, S. 103 ff. und 137 f.), festgehalten (BGr, 11. September 2007, 2C_112/2007, www.bger.ch = StE 2008 A 24.24.3 Nr. 3, auch zum Folgenden). Erfor- derlich sind kumulativ (a) eine besondere Verantwortung (b) in einer bedeutenden Un- ternehmung (c) mit zahlreichem Personal (BGr, 7. Januar 2004, 2P.2/2003, www.bger.ch = ASA 73, 420 = StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2; BGE 125 I 468; BGr, 29. Juli 2002, 2P.335/2001, www.bger.ch). Die berufliche Beanspruchung erweist sich als der- art stark, dass die familiären und sozialen Beziehungen in den Hintergrund treten (BGr,

E. 7

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten anteilig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG) und ist auf die Zusprechung einer Parteient- schädigung zu verzichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgeset- zes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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