

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2011.14 vom 19. Juli 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-07-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_ST.2011.14](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2011.14)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2011.14 du 19 juillet 2011

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2011.14 del 19 luglio 2011

## Regeste

Der Pflichtige war in der Steuerperiode 2008 während rund 2.5 Monaten in seiner Eigentumswohnung in Uetikon am See wohnhaft. Während dieser Zeit bezog er Arbeitslosengeld. Davor war er in Korea und danach in Nepal jeweils im Auftrag des VBS als Militärbeobachter tätig. Die Aufträge waren befristet. Wohnsitzbegründung in Korea und Nepal nicht nachgewiesen, weshalb der schweizerische Wohnsitz als fortbestehend gilt. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 1

ST.2011.14

- 6 - c) Gemäss Kreisschreiben 1 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 30. Juni 2010 über die Besteuerung von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlands (nachfolgend KS, [www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch)) richtet sich die Besteuerung ebendieser Personen auf kantonaler Ebene (im Unterscheid zur Regelung im Recht der direkten Bundessteuer, Art. 3 Abs. 5 DBG und der entsprechenden Verordnung, SR.642.110.8) ausschliesslich danach, ob die Bediensteten ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz beibehalten oder nicht (KS Ziff. 2). Bei Alleinstehenden mit einem Auslandsaufenthalt zu Erwerbszwecken bis zu einem Jahr wird in der Regel davon ausgegangen, dass die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz bestehen bleibt. Dauert der ununterbrochene Aufenthalt länger als ein Jahr, endet die unbeschränkte Steuerpflicht in der Regel mit der Abreise ins Ausland (KS Ziff. 2.2.1). Bei militärischen Einsätzen der Swisscoy wird gemäss Kreisschreiben ohne Rücksicht auf die Dauer des Auslandsaufenthalts (jedenfalls bis zu einer Dauer von 18 Monaten) eine durchgehende Besteuerung vorgenommen (KS Ziff. 2.2.3). Um die rechtsgleiche Behandlung der Bürger durch die Behörden sicherzustellen, kann die Exekutive an Letztere gerichtete Dienstanweisungen erlassen. Bei einem Kreisschreiben handelt es sich um eine sogenannte Verwaltungsverordnung (Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 2005, S. 613 ff.). Solche Verwaltungsverordnungen sind keine Gesetze, auf welche sich der Bürger berufen könnte, sondern richten sich einzig an die Behörden. Jedoch kann die Missachtung einer Verwaltungsverordnung zu einer Verletzung der Rechtsgleichheit führen, so dass der Bürger sich unter diesem Titel auf die Verwaltungsverordnung berufen kann (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz,

### E. 2

Das erwähnte Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 30. Juni 2010, welches sich mit der Besteuerung von ins Ausland versetzten Bediensteten des Bundes oder anderer öffentlich-rechtlicher Körperschaften oder Anstalten auseinandersetzt, enthält vernünftige und sachgemässe Regelungen, welche eine rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen erlaubt und sich im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben bewegt. Die Regelungen sind demgemäss im Grundsatz von den Steuerbehörden zu beachten.

### E. 3

a) Fest steht, dass sich der Pflichtige in der Steuerperiode 2008 nur während einer beschränkten Zeit, nämlich vom 1. Juni bis 17. August 2008 und vom 14. Dezember bis 31. Dezember 2008, tatsächlich im Kanton Zürich aufhielt. Vom 1. Januar 2008 bis 31. Mai 2008 war er für das Eidgenössische Departement für Verteidigung, Bevölkerungsschutz und Sport (VBS) in Korea und vom 18. August bis 13. Dezember 2008 in Nepal. Soweit aus den Akten ersichtlich, wohnte der Pflichtige während seiner Aufenthalte in der Schweiz jeweils in C, wo er eine Eigentumswohnung besitzt. Während seines Aufenthalts von Anfang Juni bis Mitte August bezog er Arbeitslosengelder der Arbeitslosenkasse des Kantons Zürich. Für die Weihnachtsferien reiste er aus Nepal aus. In der Schweiz besitzt er, neben seiner Wohnung, ein Privatkonto bei der ... und 1 ST.2011.14

- 8 - ein Privat- und Sparkonto bei der .... Sodann hat er sein gesamtes übriges Vermögen, hauptsächlich in Wertschriften, bei der ... angelegt. Sein Vater wohnt in der Nachbargemeinde D. Betreffend Postzustellung wünschte er ausdrücklich, dass sie an seine eigene Wohnadresse in C erfolge. Der Pflichtige unterhielt damit während der Steuerperiode 2008 Beziehungen zu mehreren Orten, nämlich zu Beginn der Steuerperiode bis 1. Juni 2008 zu Korea, danach zur Schweiz und ab dem 18. August 2008 zu Nepal. Zu entscheiden ist, ob der Pflichtige in Korea und Nepal jeweils einen Wohnsitz begründet hat oder ob er sich dort nur vorübergehend aufhielt und damit aufgrund der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Wohnsitzfrage im internationalen Verhältnis seinen hiesigen Wohnsitz während dieser Zeit beibehielt. b) Der Pflichtige lässt im Rekurs ausführen, er sei per 1. Juni 2008 von einem rund zweijährigen Auslandeinsatz als "Secretary" im Auftrag des VBS zurückgekehrt. Es sei deshalb nicht einzusehen, dass er vor seiner Anmeldung in C per 1. Juni 2008, also vom 1. Januar 2008 - 31. Mai 2008, bereits einer Steuerpflicht im Kanton Zürich unterstehen solle. Er habe seit dem 14. September 2006 (bis Ende Mai 2008) in der Schweiz keinen Wohnsitz mehr gehabt. Entsprechend sei er in den vorangegangenen Steuerperioden 2006 und 2007 im Kanton Zürich nicht unbeschränkt besteuert worden. Das kantonale Steueramt hält dafür, dass der Pflichtige keine Absicht gehabt habe, für eine längere oder unbestimmte Zeit in Korea zu bleiben, da der Einsatz von vornherein begrenzt und die Rückkehr in die Schweiz bereits vorausbestimmt gewesen sei. Weder im Fall von Korea noch von Nepal deute etwas darauf hin, dass der Pflichtige sich dort länger als für die befristete Dauer habe niederlassen wollen. Sodann habe er im Zeitraum Juni bis August 2008 Arbeitslosentaggelder bezogen und sich das Stockwerkeigentum in C während des ganzen Jahres zur eigenen Nutzung zur Verfügung gehalten. aa) Mit Ausnahme der Dauer des Aufenthalts bringt der Pflichtige betreffend Korea nichts vor, das für eine dortige Wohnsitzbegründung spricht. Namentlich macht er nicht geltend, er habe an seinem Einsatzort in Korea auf unbestimmte Zeit bleiben wollen. Eine solche Absicht ist denn auch nicht naheliegend und zeigt sich auch nicht etwa darin, dass sich der Pflichtige nach Ablauf des NNSC-Einsatzes dort zunächst um 1 ST.2011.14

- 9 - eine Weiterbeschäftigung bemüht hätte. Nachdem der Pflichtige auch keine persönlichen Beziehungen zu Korea behauptet und direkt nach Beendigung des Einsatzes in die Schweiz zurückreiste, ist nicht von der Absicht eines auf unbestimmte Zeit angelegten Verweilens in Korea auszugehen. Auch wenn der Pflichtige also im Rahmen seines NNSC-Einsatzes insgesamt fast 1 3/4 Jahre in Korea gelebt hat, ist aufgrund seiner Eigentumswohnung in C, sämtlicher Konti und Wertschriften in der Schweiz, der Tatsache, dass er nach Beendigung seines Einsatzes umgehend in die Schweiz zurückreiste und sich im Kanton Zürich bei der Arbeitslosenkasse anmeldete sowie nicht zuletzt auch sein Vater im Nachbardorf seiner hiesigen Wohnstätte lebt, von näheren und engeren Bindungen zu C als zu seinem Einsatzort in Korea auszugehen. Zu keinem anderen Schluss kommt man bei Anwendung des erwähnten Kreisschreibens der SSK. Gemäss diesem Kreisschreiben ist im Fall eines Auslandsaufenthalts zu Erwerbszwecken bei alleinstehenden Bundesbediensteten zwar grundsätzlich bereits bei ununterbrochenem Auslandsaufenthalt von mehr als einem Jahr rückbezogen auf den Abreisezeitpunkt davon auszugehen, dass sie in der Schweiz nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig sind. Als Spezialregelung ist im Fall von militärischen Einsätzen von Swisscoy-Angehörigen in Bezug auf deren befristete Einsätze demgegenüber grundsätzlich von einem Fehlen der Absicht des dauernden Verweilens am Einsatzort bei Einsätzen bis zu 18 Monaten auszugehen. Die Swisscoy setzt sich aus Angehörigen der Armee zusammen und beteiligt sich an der internationalen friedensunterstützenden Mission Kosovo Force (KFOR). Der Pflichtige war zwar nicht als Angehöriger der Swisscoy (im Kosovo) im Einsatz. Er war jedoch in vergleichbarer Funktion in Korea tätig. Bei seinem Einsatz in Korea handelte es sich ebenfalls um eine Aufgabe im Rahmen der internationalen friedensfördernden Massnahmen der Schweizer Armee im Ausland (SWISSINT). Ebenso wie die Einsätze der Swisscoy, war auch der Einsatz des Pflichtigen in Korea von vornherein befristet (zunächst auf ein Jahr und danach verlängert um 8 Monate. Das Kreisschreiben bezieht sich sodann nur beispielhaft auf die Swisscoy im Kosovo ("z.B. Friedenserhaltende Massnahmen im Kosovo"; KS Ziff. 2.2.3). Auch andere friedenserhaltende Militäreinsätze sind damit darunter zu subsumieren. Auch wenn der Einsatz des Pflichtigen in Korea schliesslich rund 20 Monate und damit mehr als 18 Monate dauerte, ist auch bei Berücksichtigung des Kreisschreibens von einer fehlenden Absicht dauernden Verbleibens in Korea auszugehen. 1 ST.2011.14

- 10 - bb) Was Nepal betrifft, so stellte sich der Pflichtige mit Vertrag vom 6./13. August 2008 für die Zeit vom 18. August 2008 bis 23. Januar 2009 als Militärbeobachter für die "United Nations Mission in NEPAL" (UNMIN) zur Verfügung, weshalb er auf diesen Zeitpunkt nach Kathmandu übersiedelte. Der Arbeitsvertrag, wiederum mit dem VBS, war befristet und endete am 11. Februar 2009. Der Pflichtige lässt ausführen, dass er vom 13. Dezember 2008 - 6. Januar 2009 Nepal für die Weihnachtsferien verlassen habe und am 25. Januar bzw. im Februar 2009 wieder in Nepal eingereist sei (richtigerweise sollte es wohl heissen, am 25. Januar 2009 aus und im Februar 2009 wieder eingereist sei). Im Anschluss an den Einsatz als Militärbeobachter habe er auf freiwilliger Basis und unbezahlt die bisherige Tätigkeit fortgesetzt. Ihm seien dabei die im Rahmen seines UNMIN-Einsatzes gewonnenen Kontakte zu nepalesischen Offiziellen zugutegekommen. Die (unentgeltliche) Fortführung der Tätigkeit in Nepal habe in ideellen Motiven und der Liebe zum Land begründet. Da er über Vermögen verfüge, habe er es sich leisten können, während dieser Zeit ohne Erwerb zu leben. Gegenüber dem Vermieter der Wohnung in Kathmandu habe er vom Recht der Mietvertragsverlängerung Gebrauch gemacht. Die

erneute Einreise nach Nepal nach Beendigung des UNMIN-Einsatzes zeige die innere Gesinnung und Verbindung zu Nepal und damit auch die Absicht der dortigen Wohnsitznahme. Den Kopien des Diplomatenpasses lässt sich entnehmen, dass der Pflichtige am 19. August 2008 in Nepal einreiste. Er erhielt sodann ein Visum bis 28. Februar 2009. Ebenfalls sind die Ausreise am 13. Dezember 2008, die Wiedereinreise am 6. Januar 2009 und die Wiederausreise am 25. Januar 2009 aus den Passkopien ersichtlich. Betreffend Einreise nach Nepal nach Beendigung des Militärbeobachter-Mandates im Februar 2009 lässt der Pflichtige vorbringen, dass er hierfür den zivilen Reisepass benutzt habe. Dieser sei jedoch inzwischen abgelaufen und nicht mehr in seinem Besitz. Die erneute Einreise im Februar 2009 und die Ausreise (in Richtigstellung der Angaben in der Rekurschrift) "Ende Januar 2010" könne daher nicht belegt werden. Der neue Reisepass sei im Februar 2010 ausgestellt worden. Andere Belege hätten nicht aufgetrieben werden können. Er stehe aber für eine persönliche Befragung zur Verfügung. 1 ST.2011.14

- 11 - Betreffend Wiedereinreise nach Nepal im Februar 2009 fehlen damit jegliche Belege. Auch für die Verlängerung des dortigen Mietvertrags fehlt eine Bestätigung. Dies obwohl im Mietvertrag festgehalten wird, dass die Verlängerung schriftlich vereinbart werden müsse. Auch ist nicht bekannt, wieso offenbar (auch) der ehemalige Vermieter nicht für eine Bestätigung zu erreichen war. Weiter ist unklar, unter welchem Titel der Pflichtige bis Januar 2010 in Nepal bleiben konnte, lief doch sein Visum, mit welchem er im August 2008 einreiste, am 28. Februar 2009 ab. Es ist sodann angesichts seines Vorbringens, dass er in Nepal Wohnsitz genommen und dort mit der Absicht einer gewissen Dauerhaftigkeit verweilt haben will, unerklärlich, dass keine Amts- oder Privatperson auffindbar ist, die dies bestätigen könnte. Die beantragte persönliche Befragung vermag die fehlende Bestätigung nicht zu ersetzen. c) Damit bleibt festzuhalten, dass der Pflichtige auch für seinen Einsatz in Nepal befristet angestellt und die Rückreise nach rund einem halben Jahr zum Voraus bestimmt war. Er kehrte nach Beendigung seines Einsatzes Ende Januar 2009 auch effektiv in die Schweiz zurück. Es ist nicht bekannt, dass und inwiefern er sich bereits in der Steuerperiode 2008 um seine Zukunft in Nepal kümmerte. Er nennt z. B. keinerlei Bemühungen für eine Verlängerung des UNMIN-Einsatzes auf offizieller Ebene durch das VBS. Nachdem er geltend macht, seine bisherige Tätigkeit auch nach Beendigung des UNMIN-Einsatzes weitergeführt zu haben, wäre zudem zu erwarten, dass mindestens das VBS oder einer der Schweizer UNMIN-Offiziere, der im Jahr 2009 noch vor Ort war, eine Bestätigung zu seinen Händen hätte abgeben können. Selbst wenn seine erneute Einreise in Nepal im Februar 2009 belegt wäre, wäre damit ein tatsächlicher Aufenthalt in Kathmandu während rund eines weiteren Jahres nicht nachgewiesen. Überdies fehlen objektive Anhaltspunkte für die Absicht des dauernden Verbleibens in Nepal. Aus alledem folgt, dass der Pflichtige eine Wohnsitznahme in Kathmandu in der Steuerperiode 2008 nicht nachgewiesen hat. In Bezug auf die Bindung zum Kanton Zürich bzw. zu C kann auf die Ausführungen in E. 3 b) aa) verwiesen werden. d) Soweit der Pflichtige sich zur Begründung der Wohnsitzverlegung auf die Einschätzungen der Steuerperioden 2006 und 2007 beruft, kann er daraus nach dem Gesagten nichts zu seinen Gunsten ableiten. 1 ST.2011.14

- 12 - e) Nichts ableiten betreffend Wohnsitz lässt sich auch aus der An- und Abmeldung bei der Krankenkasse. Der Grund für die An- und Abmeldung nach bzw. vor einem Einsatz dürfte darin gelegen haben, dass der Pflichtige während der Einsätze gegen Unfall und Krankheit jeweils militärversichert war und demnach während dieser Zeiten keiner eigenen

Krankenversicherung bedurfte.

#### **E. 4**

Subeventualiter lässt der Pflichtige beim steuerbaren Einkommen einen pauschalen Abzug von Fr. 10'000.- für die Kosten der doppelten Haushaltsführung beantragen. Eine Begründung hierfür fehlt jedoch. Gemäss den Arbeitsverträgen waren Unterkunft und Verpflegung in Einsatzland jeweils abgegolten und zwar neben dem eigentlichen Arbeitsentgelt. Entsprechende Mehrauslagen sind damit nicht ersichtlich und für einen diesbezüglichen Abzug ist damit von vornherein kein Platz.

#### **E. 5**

Zusammenfassend ist von der Fortführung des angestammten hiesigen Wohnsitzes des Pflichtigen während des Korea-Aufenthalts sowie auch während des UNMIN-Einsatzes in Nepal auszugehen. Wie sich aus den beigezogenen Akten der Steuerperioden 2005 und 2006 ergibt, lag der Wohnsitz des Pflichtigen (schon) vor dem 16. September 2006 in C. Nach alledem ist der Einspracheentscheid zu bestätigen und unterliegt der Pflichtige in der Steuerperiode 2008 der unbeschränkten Steuerpflicht des Kantons Zürich.

#### **E. 6**

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Entsprechend entfällt die Zusprechung einer Prozessentschädigung (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 / 8. Juni 1997). 1  
ST.2011.14

- 13 -

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