

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2022.67 vom 12. September 2023

ZH Steuerrekursgericht, 2023-09-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2022.67

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2022.67 du 12 septembre 2023

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2022.67 del 12 settembre 2023

Regeste

Wohnsitz eines steuerpflichtigen Ehepaares, welches während dem Umbau ihres Eigenheims in der zürcherischen Gemeinde C in die zugerische Nachbargemeinde D in eine Mietwohnung zogen. Strittig ist die Absicht des dauernden Verweilens am neuen Ort. Eine solche kann auch gegeben sein, wenn von Anfang an feststeht, dass man den Ort später wieder verlassen wird. Ausgehend von einem tatsächlichen Umzug in die zugerische Gemeinde D, von der mindestens relativen Unbewohnbarkeit des Eigenheims während des Umbaus sowie von einem tatsächlichen Aufenthalt am neuen Ort von über zwei Jahren ist der Rekurs gutzuheissen.

Erwägungen

E. 1

A,

E. 2

a) Die Pflichtigen sind seit vielen Jahren Eigentümer der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde C), welche 2009 erbaut wurde. Da sie per September 2019 einen grösseren Umbau an der Liegenschaft planten, mieteten sie mit Mietvertrag vom 9. April 2019 per 1. Oktober 2019 eine 3.5-Zimmer-Wohnung in der rund zehn Autominuten entfernten zugerischen Nachbargemeinde D. Per 27. Oktober 2019 meldeten sie sich bei der Einwohnerbehörde in der zugerischen Gemeinde D an (R-act. 3/16/1 und 1 ST.2022.67 - 6 - 3/16/2). Aufgrund von Verzögerungen konnte der Umbau in der zürcherischen Gemeinde C schliesslich erst im März 2020 in Angriff genommen werden. Per 10. März 2022 bewohnten die Pflichtigen wieder ihr nunmehr umgebautes Eigenheim in der zürcherischen Gemeinde C. Dass die Pflichtigen in der Zeit ab Ende Oktober 2019 in der zugerischen Gemeinde D wohnten, ist an sich trotz des verzögerten Baubeginns unbestritten. Es liegen zudem Belege vor, welche dafür sprechen (R-act. 3/5 i.V.m. R-act. 3/5/2 und 3/5/3; T-act. S. 325 f.). Ebenso ist grundsätzlich nicht strittig, dass sie während des Umbaus ihr Eigenheim in der zürcherischen Gemeinde C nicht bewohnen konnten. Aus der Baubewilligung geht hervor, dass diese für Anpassungen der Fenster, das Anbringen einer neuen Aussenschalung sowie für die Montage einer Luft-/Wasser-/Wärmepumpe erteilt wurde (R-act. 3/5/7). Gemäss Angaben der Pflichtigen wurde zusätzlich auch die Küche ersetzt (R-act. 3/5 und 3/5/13). Die Pflichtigen machen diesbezüglich unwidersprochen geltend, dass die geplante Komplettsanierung u.a. von Fenstern, Aussendämmung und Heizung die vollständige Räumung der Liegenschaft und einen erheblichen Rückbau erfordert hätten (R-act. 2 S. 18 und R-act. 4 S. 5). Sie reichten hierzu auch Fotos ein (R-act. 3/5/13 und T-act. S. 335 ff.) sowie Unterlagen betreffend einen gesunkenen

Wasserverbrauch in der zürcherischen Gemeinde C zwischen 2018 und 2020. Erstellt ist sodann, dass die Pflichtige seit Jahrzehnten und auch in der streitbetroffenen Steuerperiode 2019 im Kanton Zug arbeitete. Der Pflichtige ging demgegenüber im streitbetroffenen Zeitraum keiner Erwerbstätigkeit nach und kümmerte sich um den Haushalt und später (2020) um das Bauherren-Management. Offenbar musste er sich aufgrund eines medizinischen Befunds schonen (R-act. 2 S. 15). b) Zwar sind sich die Parteien nicht gänzlich einig darüber, ob die Pflichtigen jederzeit die Absicht hatten, wieder in ihr Eigenheim in die zürcherische Gemeinde C zurückzukehren. Tatsache ist zum einen jedoch, dass sie es in der Folge taten (Anmeldung wieder per 10. März 2022) und zum andern, dass diese Option auf jeden Fall immer bestand und aufgrund der Akten im Vordergrund gestanden zu haben scheint. Im Wesentlichen zu beantworten ist vielmehr die Frage, ob die Absicht, nach erfolgtem Umbau wieder ins Haus zurückzuziehen, einer zwischenzeitlichen Verlegung des Wohnsitzes entgegensteht. 1 ST.2022.67

- 7 - c) Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichts findet die Annahme, dass ein Wohnsitz auch nach dessen Aufgabe solange weiterbesteht, bis ein neuer Wohnsitz begründet wird (fiktiver Wohnsitz in internationalen Verhältnissen), bei interkantonalen Sachverhalten keine Anwendung (BGr, 16. Juni 2009, 2C_827/2008). Das Konstrukt des fiktiven Wohnsitzes ist auf internationale Sachverhalte gemünzt, in welchen meistens nicht alle Bindungen zum ehemaligen Wohnsitz aufgegeben werden und zudem nicht klar ist, ob am neuen Ort die Voraussetzungen einer Wohnsitzbegründung erfüllt sind, oder aber auf Situationen, in welchen aufgrund einer z.B. reisenden Tätigkeit kein eigentlicher Aufenthaltsort eruiert werden kann (vgl. beispielsweise BGE 138 II 300, steuerlicher Wohnsitz eines "Weltenbummlers"). d) aa) Die – neben dem tatsächlichen Aufhalten am neuen Ort – zweite Voraussetzung eines länger dauernden Verbleibens am Aufenthaltsort bedeutet nicht, dass man an diesem Ort auf Lebenszeiten verweilen wollen muss. Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt kann einen steuerrechtlichen Wohnsitz begründen, wenn er auf eine gewisse Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird. Als Mindestdauer spricht das Bundesgericht zuweilen von einem Jahr (BGE 143 II 233 E. 2.5.2 und E. 2.6, wobei es in diesem Fall um die Frage des Wohnsitzes im selbstbewohnten Eigentum im Rahmen eines Steueraufschubs der Grundstücksgewinnsteuer ging). bb) Eine Dauerhaftigkeit ab einem Jahr anzunehmen, entspricht auch der Praxis bei Auslandseinsätzen von Bundespersonal zu Erwerbszwecken (vgl. Kreisreiben 1 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 30. Juni 2010, Besteuerung von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes, nachfolgend KS 1; grundsätzlich rückwirkend auf den Tag der Abreise, vgl. BGr, 8. November 2015, 2C_873/2014, E. 5.4). Das KS 1 sieht vor, dass – selbst wenn von vornherein davon ausgegangen wird, dass nach dem Einsatz wieder in die Schweiz zurückgekehrt wird – nach einem Aufenthalt von mehr als einem Jahr eine Wohnsitzbegründung im Ausland angenommen wird (eine Ausnahme besteht bei militärischen Swisscoy-Einsätzen, vgl. KS 1 Ziff. 2.2.3). cc) Dass ab einem Jahr im Allgemeinen eine gewisse Dauerhaftigkeit des Aufenthalts bejaht wird – sogar in internationalen Verhältnissen und auch wenn von 1 ST.2022.67

- 8 - Anfang an klar ist, dass eine Rückkehr wieder an den ursprünglichen Wohnort stattfinden wird – ist daher auch für den vorliegenden, interkantonalen Fall relevant. e) Zur Schlussfolgerung des Fortbestehens des vormaligen Wohnsitzes kam hingegen das

Verwaltungsgericht in einem Fall eines älteren Ehepaares, welches jahr- zehntelang in ihrem Einfamilienhaus in Zürich wohnte und nach Erzielung eines Lotto- gewinns seinen Wohnsitz per Mitte Dezember des betreffenden Jahres in eine neu erworbene Eigentumswohnung im Kanton Obwalden verschoben haben wollte (VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00064, bestätigt mit BGr, 17. August 2012, 2C_92/2012). Ihr Wohneigentum in Zürich hielten sich die Pflichtigen in jenem Fall un- verändert zur Verfügung. Nach gut einem Jahr (1 Jahr und 2 Monate) zogen die Ehe- leute zurück nach Zürich. Das Verwaltungsgericht erachtete den Fortbestand des Wohnsitzes in Zürich aufgrund der gesamten Umstände als sehr wahrscheinlich und den Gegenbeweis, dass der Wohnsitz bis zur Rückkehr nach Zürich im Kanton Obwal- den liegen würde, in jenem Fall als nicht erbracht. Insbesondere war auch entschei- dend, dass der bisherige Wohnsitz nicht aufgegeben wurde, sondern stets zur freien Verfügung stand.

E. 2.5

Jahren in der zugerischen Gemeinde D wohnten, kann vor diesem Hintergrund nicht geschützt werden. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass sich der Pflichti- ge zeitweilig persönlich um den Hausumbau kümmerte. Dieser Weiterbestand des Be- zugs zur zürcherischen Gemeinde C auch während der streitbetroffenen Zeit (bzw. spätestens ab 2020) vermag den tatsächlichen Wohnaufenthalt – bei der Pflichtigen überdies Ausgangspunkt für ihre unselbstständige Erwerbstätigkeit – in der zugeris- chen Gemeinde D nicht zu übertreffen. Als weitere Indizien für eine Wohnsitznahme im Kanton Zug sprechen die Tatsache der Hinterlegung der Zürcher Nummernschilder am 8. November 2019, die vorübergehende Immatrikulation der Fahrzeuge im Kanton Zug sowie die Anmel- dung bei Zuger Agentur der Krankenkasse Swica). d) Dem Antrag auf vorsorgliche Feststellung des Wohnsitzes über die streitbe- troffene Steuerperiode 2019 hinaus kann nicht entsprochen werden, da diese Steuer- perioden nicht Streitgegenstand des angefochtenen Entscheids bilden. 4. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Da die Pflichtigen aufgrund Grundbesitzes im Kanton Zürich in der Steuerperiode 2019 be- schränkt steuerpflichtig bleiben und zur Wahrung des Instanzenzugs ist die Sache zur Neueinschätzung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Von der direkten an- tragsgemässen Festsetzung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens und Vermögens gemäss Rekurschrift (R-act. 2 S. 52 ff.) ist abzusehen, da im Rahmen der Steuerausscheidung noch weitere Abzüge (z.B. Sozialabzüge) proportional zu be- rücksichtigen sein werden. Das kantonale Steueramt wird sich in diesem Zusammen- hang sodann erneut mit der Frage befassen können, ob es trotz des verzögerten Bau- 1 ST.2022.67

- 11 - beginns (E. 2a) tatsächlich angemessen erscheint, einkommensseitig bloss den Ei- genmietwert pro rata temporis zu berücksichtigen (T-act. S. 210). 5. a) Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG), denn dieser unterliegt trotz der Rück- weisung beinahe vollständig. Er hat denn auch den Rekurrenten eine Parteientschädi- gung zu entrichten (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hin- zuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzuma- chenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen

würde (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959 i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

E. 3

a) Das kantonale Steueramt hielt im Einspracheentscheid vom

E. 7

März 2022 dafür, dass die Pflichtigen ihren Wohnort in die zugerische Gemeinde D verlegt hätten, weil sie während des Umbaus nicht in ihrem Haus in der zürcherischen Gemeinde C hätten wohnen können. Die Pflichtigen hätten indessen von vornherein die Absicht gehabt, nach dem Umbau wieder in das Haus zurückzukehren. Eine Absicht, sich in der zugerischen Gemeinde D dauerhaft niederzulassen, hätten die Pflichtigen nie gehabt. Mangels Absicht des dauernden Verbleibens in der zugerischen Gemeinde D befinde sich der steuerliche Wohnsitz und damit die unbeschränkte Steuerpflicht pro 2019 weiterhin in der zürcherischen Gemeinde C (R-act. 4). In der Rekursantwort hielt das kantonale Steueramt an seiner Auffassung fest und brachte weitere Argumente dafür vor, dass die Pflichtigen stets die Absicht gehabt hätten, nach dem Umbau wieder in das eigene Haus zurückzuziehen (R-act. 7). In der Duplik und im Zusammenhang mit der Bestätigung der Rückkehr der Pflichtigen per

E. 10

März 2022 blieb das kantonale Steueramt bei seiner Position, dass die für die Begründung eines Wohnsitzes erforderliche Absicht des dauernden Verbleibens hier nicht vorliege. 1 ST.2022.67

- 9 - b) Die Pflichtigen sind hingegen der Meinung, dass für die Bestimmung des Wohnsitzes alleine die objektiv erkennbaren, äusseren Umstände massgebend seien und nicht auf in der Zukunft liegende Wunschvorstellungen abgestellt werden könne. Die Pflichtigen hätten im Zeitpunkt der Wohnsitznahme in der zugerischen Gemeinde D die Absicht gehabt, dort auf unbestimmte Zeit zu bleiben. Sie hätten in diesem Moment weder voraussagen können, dass das beabsichtigte Umbauprojekt in der zürcherischen Gemeinde C bewilligt würde, noch sei voraussehbar gewesen, ob die Sanierung zu den von ihnen gewünschten Ergebnissen führen würde (R-act. 2 S. 23). c) Vorliegend wurden nicht alle Bindungen zum vorbestehenden Wohnsitz gekappt, indem das Wohnhaus im Eigentum der Pflichtigen blieb. Aufgrund dessen, dass das Bewohnen des Hauses während des Umbaus aber offenbar nicht oder nur sehr eingeschränkt möglich war, kann jedoch nicht davon gesprochen werden, dass sich die Pflichtigen das Haus in der zürcherischen Gemeinde C jederzeit zu Wohnzwecken zur Verfügung gehalten hätten. Nachdem zudem die Verlegung des tatsächlichen Aufenthalts in die zugerische Gemeinde D wie oben ausgeführt erwiesen ist, bleibt im Wesentlichen zu prüfen, ob auch der Mittelpunkt der Lebensführung als verschoben erachtet werden muss, und mithin auch die Voraussetzung der Absicht des dauernden Verbleibens erfüllt ist. Aufgrund der Situierung von zürcherischen Gemeinde C nahe der Kantonsgrenze zum Kanton Zug bzw. zur zugerischen Gemeinde D, ist davon auszugehen, dass die täglichen und regelmässigen Kontakte zu Geschäften und Dienstleistern sowohl vor wie nach dem Umzug in die zugerische Gemeinde D vorwiegend im Kanton Zug stattfanden, wo die Pflichtigen auch arbeiten. Mit andern Worten mussten die Pflichtigen aufgrund des Wohnortwechsels in die Nebengemeinde (welche in einem anderen Kanton liegt) nicht ihre gesamten Gewohnheiten ändern. Insofern lässt sich auch aus den eingereichten Belegen zu den Auslagen des

täglichen Gebrauchs und den Lebenshaltungskosten weder etwas Wesentliches für noch gegen die Aufgabe des Wohnsitzes in der zürcherischen Gemeinde C bzw. die Begründung eines vorübergehenden Wohnsitzes in der zugerischen Gemeinde D ableiten. Dass sich auch der Freundes- und Kollegenkreis aufgrund des Wegzugs in die Nachbargemeinde nicht wesentlich erneuern musste, liegt ebenfalls auf der Hand. 1 ST.2022.67

- 10 - Mithin blieb der Lebensmittelpunkt der Pflichtigen rein geographisch und überkommunal betrachtet im Wesentlichen gleich. Vor der relativen Unbewohnbarkeit des Hauses in der zürcherischen Gemeinde C während der Umbauzeit (den Umständen geschuldete vorübergehende Aufgabe des Bewohnens des Hauses in der zürcherischen Gemeinde C) als auch vor dem Wohnungsbezug in der zugerischen Gemeinde D (tatsächliches Bewohnen einer Wohnung an einem neuen Ort) kann aber nicht die Augen verschlossen werden. Die Annahme eines (fiktiven) Wohnsitzes in der Steuerperiode 2019 in der zürcherischen Gemeinde C, während unbestritten ist, dass die Pflichtigen am Ende der streitbetroffenen Steuerperiode und während insgesamt fast

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