

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2024.5 vom 28. Mai 2024

ZH Steuerrekursgericht, 2024-05-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2024.5

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2024.5 du 28 mai 2024

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2024.5 del 28 maggio 2024

Regeste

Steuerhoheit. - Der Rekurrent übertrug seine Eigentumswohnung in B (Kanton Zürich) auf eine von ihm beherrschte Firma und wohnte danach nach eigenen Angaben in D (Kanton Zug), wobei er sich oft im Ausland aufhielt. Es ist davon auszugehen, dass er sich faktisch die Wohnung über die Firma weiterhin zur Verfügung hielt, sodass eine natürliche Vermutung zugunsten eines Wohnsitzes in B existiert. Diese kann der Rekurrent, der grösstenteils die Mitwirkung verweigert hat, nicht entkräften. Abweisung.

Erwägungen

E. 1

Strittig ist vorliegend, ob der Rekurrent als natürliche Person – wie vom kantonalen Steueramt im Einspracheentscheid vertreten (R-act. 3) – in den Steuerperioden 2017 - 2019 aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Zürich steuerpflichtig ist. Die Inanspruchnahme der Steuerhoheit für die Steuerperiode 2020 wird vom Rekurrenten nicht bestritten.

E. 2

a) § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bestimmt, dass natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen

Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. § 3 Abs. 2 StG). Diese kantonale Bestimmung lautet gleich wie Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) betreffend die Steuerpflicht natürlicher Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit. Die Bestimmungen sind somit gleich auszulegen (BGr, 10. März 2019, 2C_473/2018, E. 3; BGr, 17. Juli 2019, 2C_87/2019, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt der steuerrechtliche Wohnsitz einer Person am Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz kann demnach nicht frei bezeichnet werden. Der Ort, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, spielt nicht eine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Wenn sich eine Person abwechselungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf

abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen hat. Diese Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2; 132 I 29 E. 4; 125 I 54 E. 2; BGr, 10. März 2019, 2C_473/2018, E. 4.1; BGr, 16. Juli 2018, 2C_546/2017, E. 2.3; BGr, 16. März 2018, 2C_580/2017, E. 4.1; BGr, 3. August 2017, 2C_1045/2016, E. 3.3). Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der betroffenen Steuerperiode (Art. 4b Abs. 1 StHG). b) Die Umstände, die die allgemeine Steuerpflicht begründen, sind steuerbe- gründende Tatsachen und deshalb von den Steuerbehörden zu beweisen (Oester- helt/Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 3 N 82 StHG). Dies gilt auch dann, wenn sich der steuerrechtliche Wohnsitz bis anhin im Kanton Zürich befand und streitig ist, ob er aufgegeben worden ist bzw. sich an einen ausserkantonalen Ort verlagert hat. Von daher ist der bisherige steuerrechtliche Wohn- 1 ST.2024.5

- 5 - sitz für die Verteilung der Beweislast nicht von Bedeutung (VGr, 26. März 1997, StE 1997 B 11.1 Nr. 15 = ZStP 1997, 269). Immerhin kann der steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis für die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes oder das Vorliegen eines ausserkantonalen Wohnsitzes auferlegt werden, wenn die von der Einschätzungsbe- hörde behauptete subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 1. März 2012, 2C_785/2011, E. 2.3). Dies trifft vor allem zu, wenn die bisherige Woh- nung im Kanton (ohne Fremdvermietung) weiterhin beibehalten wird; dies ist ein Indiz dafür, dass der bisherige Lebensmittelpunkt im Kanton nicht definitiv aufgegeben wor- den ist. Die praktische Bedeutung dieser Beweislastverteilung ist jedoch insofern überschaubar, als das Bundesgericht verschiedene tatsächliche Vermutungen aner- kannt hat, welche den Zustand der Beweislosigkeit gar nicht erst eintreten lassen (BGr, 20. Dezember 2019, 2C_415/2019, E. 5.3; BGr, 3. Juni 2019, 2C_73/2018, E. 3.3, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Solche auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufbauende tatsächliche Vermutungen lassen es zu, aufgrund bewiesener, für die kon- krete Frage nicht unmittelbar erheblicher Tatsachen auf das Vorliegen ansonsten un- bewiesener, erheblicher Tatsachen zu schliessen. War aufgrund bestimmter familiärer Verhältnisse während mehrerer Steuerperioden vom Lebensmittelpunkt an einem be- stimmten Ort auszugehen und stösst die Steuerbehörde bei ihrer Untersuchung nicht auf gegenteilige Hinweise (Vermutungsbasis), ist darauf zu schliessen, dass sich an den massgebenden Verhältnissen nichts geändert hat (Vermutungsfolge) und sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen für die darauffolgende Steuerperiode weiterhin am besagten Ort befindet. Sind die Voraussetzungen dieser Tatsachenvermutung gege- ben, muss die abgabepflichtige Person den Gegenbeweis antreten und nachweisen, dass Vermutungsbasis oder Vermutungsfolge nicht zutreffen. Sie kann einerseits dar- legen, bereits in den Vorperioden sei der Lebensmittelpunkt falsch festgelegt worden. Andererseits kann sie vorbringen, dass sich die Verhältnisse in der massgeblichen Zeit geändert hätten. In Bezug auf die Beweisführung über die Aufgabe des Wohnsitzes wendet somit das Bundesgericht zumindest im Resultat die Beweislastregel zuungunsten des Steuerpflichtigen an. Mit der herrschenden Lehre ist nämlich davon auszugehen, dass die Steuerpflicht nicht mit jeder Steuerperiode neu beginnt. In der Regel wird der Steu- erbehörde der Beweis gelingen, dass der Steuerpflichtige in den Vorperioden seinen Wohnsitz im Kanton und somit die Steuerpflicht zumindest zu Beginn der Steuerperio- 1 ST.2024.5

- 6 - de bestanden hatte. Es ist dann nach der Normentheorie (Art. 8 ZGB) am Steuerpflichtigen, den Wegfall seiner Steuerpflicht als steuermindernde Tatsache zu beweisen (Oesterheld/Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 3 N 67 DBG). c) Die Behörde bzw. das Gericht würdigt die Beweise frei. Verletzt die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden, denn die Behörde ist bei der Wahrheitsfindung auf die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person angewiesen, welche die eigenen Lebensverhältnisse durch ihre Nähe zum Sachverhalt am besten kennt (vgl. BGr, 8. Juni 2021, 2C_211/2021, E. 5.1.2).

E. 3

Zur Beweislast ist zunächst festzuhalten, dass sich der Rekurrent die 2 ½-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnung in der zürcherischen Gemeinde B (Eigenmietwert Fr. 14'900.- pro Jahr, mithin Marktmiete von geschätzt rund Fr. 25'000.-) weiterhin zur Verfügung hielt, ohne sie in einem bedeutenden Umfang zu vermieten (R-act. 3, auch zum Folgenden). Daran vermag der Umstand, dass er sie auf die C GmbH übertrug, nichts zu ändern, da die Firma von ihm beherrscht wurde und er somit durchgehend über das Schicksal der Wohnung bestimmen konnte. Unbestritten mietete der Rekurrent selbst den zur Wohnung gehörenden Hobbyraum von der C GmbH für Fr. 660.- pro Jahr. Insgesamt verbuchte die C GmbH aus der Vermietung der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde B Erträge von Fr. 2'190.- (2016), Fr. 2'910.- (2017), Fr. 2'280.- (2018) und Fr. 2'730.- (2019). Bei einer jährlichen Marktmiete der Wohnung von ca. Fr. 25'000.- entsprechen die Einkünfte, nach Abzug der Miete für den Hobbyraum, in etwa einer 3- bis 5-wöchigen Vermietung pro Jahr. Der Rekurrent bringt dazu vor, es gebe keine Verpflichtung zur Gewinnerzielung (R-act. 2). Indes ändert dies nichts an der Tatsache, dass er sich die Wohnung in der zürcherischen Gemeinde B weiterhin in überwiegendem Masse zur Verfügung hielt und auf eine dauerhafte Vermietung verzichtete. Sofern der Rekurrent ferner geltend macht, keinen Zugang zur Wohnung gehabt zu haben, weil die Schlüsselgewalt bei der mit der Vermietung betrauten Immobilienfirma gelegen sei, ist dies weder belegt noch – angesichts der Tatsache, dass er unbestrittenermassen den Hobbyraum mietete – glaubhaft. Schliesslich führt der Rekurrent aus, er habe die Wohnung auf die C GmbH übertragen, um diese einem der Söhne zu übereignen, was indes gescheitert sei (R-act. 2). Inwiefern für die behauptetermassen gewollte Übereignung an den Sohn die 1 ST.2024.5

- 7 - Einbringung der Stockwerkeigentumswohnung in die C GmbH erforderlich gewesen wäre, ist nicht ersichtlich. Indessen kann die Frage offen bleiben, da der Rekurrent gemäss Handelsregister selbst in jener Zeit, in welcher er seinen Sohn zum Geschäftsführer der C GmbH machte (22.12.2016 - 13.12.2019), Vorsitzender der Geschäftsführung und somit nach wie vor der oberste Entscheidungsträger hinsichtlich der Nutzung der Wohnung in der zürcherischen Gemeinde B war. Das soeben erläuterte Verfügbarhalten der Wohnung begründet nach der zitierten Rechtsprechung eine natürliche Vermutung, dass sich der Wohnsitz des Rekurrenten nach wie vor in der zürcherischen Gemeinde B befand, weswegen es ihm obliegt, für die vorliegend strittigen Steuerperioden 2017 - 2019 den Gegenbeweis des Wohnsitzes im Kanton Zug oder im Ausland zu erbringen.

E. 4

a) In der Einsprache machte der Rekurrent geltend, er habe von Mitte 2007 bis 2016 Beratungsmandate ausgeführt. Anfänglich seien die beratenen Firmen mehrheitlich im Ausland, ab 2011 ausschliesslich im Ausland gewesen. Von Mitte 2011 bis 2016 habe er ferner Beratungsmandate für eine über ihre Landesgrenzen hinaus tätige deutsche Baufirma ausgeführt. Die Tätigkeit habe eine fast ganzjährige Präsenz in Deutschland und den umliegenden EU-Ländern notwendig gemacht. Im Februar 2013 sei er auch Mitglied eines Golfclubs in der Region geworden. Die ganzen Restrukturierungen hätten auch Firmen- bzw. Projektverkäufe notwendig gemacht. Die diesbezüglichen Verhandlungen seien am Firmensitz der Beratungsfirma des Rekurrenten geführt worden. Da sich diese teilweise bis zu 14 Stunden hingezogen hätten, sei ein Wohnen in der Nähe der Firma nötig gewesen. Indes sei dies nicht relevant, da der Rekurrent aufgrund der Umstände ohnehin keinen Wohnsitz in der Schweiz gehabt habe. 2017 habe sich der Rekurrent pensionieren lassen und sich seitdem hauptsächlich dem Golfspielen und dem Reisen zugewandt. b) Vor Steuerrekursgericht führte der Rekurrent aus, sich in der Zeit 2017 - 2019 mehrheitlich bei seiner "damaligen Lebensabschnittspartnerin" in Deutschland und Spanien aufgehalten zu haben sowie teilweise an seinem früheren Wirkungs-ort in Deutschland, wo er seit 2007 regelmässig Beratungsleistungen erbracht habe (R-act. 2, auch zum Folgenden). 1
ST.2024.5

- 8 - An den wenigen Tagen, die er in der Schweiz verbracht habe, habe sich der Rekurrent im Kanton Zug aufgehalten. Dies sei naheliegend gewesen, da seine steuerlichen, finanziellen und auslaufenden geschäftlichen Belange von einer Beratungsfirma im Kanton Zug betreut worden seien. Dazu habe der Rekurrent ein Zimmer gemietet, wo er habe übernachten können. Die erneute Wohnsitznahme des Rekurrenten in der zürcherischen Gemeinde B hänge mit der Corona Pandemie zusammen. Insbesondere wegen eines medizinischen Eingriffs, dessen Rekonvaleszenzlänge ungewiss gewesen sei, habe er sich zu diesem Schritt entschieden. In den streitigen Steuerjahren habe der Rekurrent seinen Lebensmittelpunkt abwechslungsweise in Deutschland und Spanien gehabt. Da sich dies jedoch "weltenbummlerartig" zugetragen habe, sei nirgends ein Steuerdomizil begründet worden bzw. habe der Rekurrent seinen steuerlichen Wohnsitz im Kanton Zug gehabt. Der Rekurrent habe seit 2005 für seine geschäftlichen Belange und mindestens seit 2014 auch für seine privaten Angelegenheiten die F AG (mit Sitz im Kanton Zug) beauftragt, diese zu betreuen und koordinieren. Dazu habe er aus beruflichen Gründen im Kanton Zug Wohnsitz genommen, zuerst in der zugerischen Gemeinde D, später in der zugerischen Gemeinde E. Eine Kopie des Mietvertrags in der zugerischen Gemeinde E liege bei den Akten. Aufgrund der fehlenden Aufbewahrungspflicht für Privatpersonen sei eine unterzeichnete Version nicht mehr vorhanden. Die Datei sei aber noch in einer Server-Archivkopie der F AG vorhanden gewesen, da diese den Vertrag vorbereitet habe. Eine Kopie der Hausratversicherung liege ebenfalls bei. Der Rekurrent habe eine zweckmässige, seinen Bedürfnissen angemessene Bleibe gehabt für die wenigen Tage, die er in der Schweiz verbracht habe, um seine geschäftlichen und insbesondere privaten Unterlagen zu sichten und entsprechende Instruktionen zu erteilen. Für die Wohnung in der zürcherischen Gemeinde B habe der Rekurrent keine Schlüsselgewalt gehabt. Diese sei bei der Immobilienfirma gelegen, die die Vermietung vorgenommen habe. Die Umzüge seien mit Kollegen organisiert worden, wobei konkret ein Lieferwagen der G AG beigezogen worden sei. Persönliche Gegenstände, die nicht benötigt worden seien, sowie elektronische Geräte seien im gemieteten Hobbyraum der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde B untergebracht worden. Die Miete für die Wohnung in der zugerischen Gemeinde E sei bar

bezahlt worden, was von der F AG 1 ST.2024.5

- 9 - bestätigt werden könne, da diese vornehmlich für die Begleichung zuständig gewesen sei.

E. 5

a) Zur Untermauerung seiner Behauptungen reichte der Rekurrent nur ver- einzelt Belege ein. So sollen die Auslandsaufenthalte durch eine von H ausgestellte Generalvollmacht der in Deutschland domizilierten I Holding GmbH & Co. KG vom 18. Juli 2011, durch Buchungen, durch handgeschriebene Bestätigungen von zwei Damen und schliesslich durch einen Vertrag für eine Fernmitgliedschaft mit Spielbe- rechtigung in einem deutschen Golfclub belegt werden. Die Generalvollmacht ist nicht dazu geeignet, etwaige Auslandsaufenthalte nachzuweisen, sagt sie doch über den Arbeitsort/Aufenthalt des Rekurrenten und über die Häufigkeit bzw. Dauer der Arbeit nichts aus. Den Buchungen lässt sich Folgendes entnehmen: Vom 27. August bis 9. Sep- tember 2017, somit für die Dauer von zwei Wochen, hielt sich der Rekurrent im Hotel Tanneck in Bad Wörishofen/DE, auf. Vom 2. bis zum 22. August 2017, also ca. 3 Wo- chen lang, hielt er sich in Hamburg auf, was mittels Flugbuchungen Zürich-Hamburg und Hamburg-Zürich belegt wurde. Weiter flog der Rekurrent am 1. Juni 2017 von Zü- rich nach Malaga; der Rückflug war am 27. Juni 2017, was eine Auslandsabwesenheit von rund 4 Wochen dokumentiert. Wieder von Zürich nach Malaga flog der Rekurrent am 19. September 2017. Nach einem Aufenthalt von ca. 3 Wochen flog er am 10. Ok- tober 2017 zurück nach Zürich. Vom 31. Dezember 2017 bis 11. April 2018 unternahm der Rekurrent eine grössere Reise (Sri Lanka, Bali, Thailand). Vom 20. Mai 2018 bis 19. Juni 2018 war er sodann rund einen Monat lang in Hamburg. Abflug und Rückflug erfolgten von und nach Zürich. Im Oktober 2018 hielt er sich 2 Tage lang in Baden auf. Am 3. April 2019 flog der Rekurrent des Weiteren von Zürich nach Fidschi. Der Rück- flug erfolgte am 9. Mai 2019. Schliesslich hielt sich der Rekurrent vom 21. August bis zum 26. September 2019 wieder in Malaga auf. 1 ST.2024.5

- 10 - Damit dokumentiert der Rekurrent – sofern man zu dessen Gunsten davon ausgeht, dass er sämtliche Reisen nicht nur gebucht, sondern auch angetreten hat, was wiederum nicht belegt ist – eine Auslandsabwesenheit von ca. 3 Monaten in 2017, von 4 ½ Monaten in 2018 und von 2 ½ Monaten in 2019, wobei es sich um typische Ferienaufenthalte handelt, wie sie bei einer sich im Ruhestand befindlichen und in überdurchschnittlichen finanziellen Verhältnissen lebenden Person nicht ausserge- wöhnlich sind. Die belegten Flüge hat er wiederum durchgehend von Zürich aus ange- treten, was dafür spricht, dass er sich, wenn er nicht im Urlaub war, im Grossraum Zü- rich aufhielt (und nicht etwa bei der Lebensabschnittspartnerin in Deutschland), wo er auch seine persönlichen Gegenstände des täglichen Gebrauchs hatte, die zum Packen der eigenen Koffer für Reisen benötigt wurden. Ein überwiegender Auslandsaufenthalt oder gar ein Wohnsitz im Ausland wird hingegen dadurch nicht belegt. Der Vertrag für eine Fernmitgliedschaft im Golfclub datiert vom 27. Febru- ar 2013 und ist somit im vorliegenden Verfahren beweisuntauglich. Die Bestätigungen schliesslich der beiden Damen vermögen die fehlenden objektiven Belege, wie sie von der Vorinstanz eingefordert wurden, namentlich insbe- sondere Bank- und Kreditkartenauszüge, nicht zu ersetzen. Dabei wäre es dem Rekur- renten durchaus zuzumuten gewesen, die einverlangten Belege einzureichen, und kann er sich diesbezüglich auch nicht darauf berufen, dass er als Privatperson keine Aufbewahrungspflicht hat, da er die Unterlagen von den Banken bzw. den Kreditinstitu- ten problemlos hätte anfordern

können. Dass er dies nicht tat und stattdessen nicht überprüfbare Bestätigungen von Bekannten einreicht, lässt vermuten, dass die verweigten Belege seine Darstellung nicht untermauern bzw. eine Anwesenheit im Kanton Zürich/in der zürcherischen Gemeinde B zu belegen vermöchten. Mangels jeglicher Überprüfbarkeit der Aussagen in den Bestätigungen kann jedenfalls nicht ausgeschlossen werden, dass es sich um reine Gefälligkeitshandlungen handelt, womit ihnen ein relevanter Beweiswert abzusprechen ist.

b) Zur Unterkunft in der zürcherischen Gemeinde E reichte der Rekurrent einen nicht unterzeichneten Mietvertrag ein, gemäss welchem er bei J ein Zimmer inkl. Dusche/WC sowie Küche zur Mitbenutzung ab 1. Dezember 2016 für Fr. 400.- monatlich ("zahlbar im Voraus auf den 1. des Monats") zur Verfügung hatte. Aktenkundig ist ebenfalls eine Hausrat- und Privathaftpflichtversicherungspolice vom 17. November 2016 für diesen Ort. Der Beweis, dass sich der Rekurrent je in diesem Zimmer auf- 1 ST.2024.5

- 11 - gehalten hat, ist freilich damit nicht erbracht. Unklar bleibt ebenfalls, ob tatsächlich je ein Mietvertrag gültig zustande gekommen ist. Denn nicht nur ist das eingereichte Exemplar nicht unterzeichnet – was für sich allein anhand der Erklärungen des Rekurrenten noch nachvollzogen werden könnte (vgl. E. 4b hiavor) – sondern es fehlen auch jegliche Zahlungsbelege für den monatlichen Mietzins. Die Erklärung des Rekurrenten, dies sei darauf zurückzuführen, dass der Mietzins bar bezahlt worden sei, überzeugt nicht. Nach Aussage des Rekurrenten war namentlich hauptsächlich die F AG für die Barzahlungen der Miete zuständig. Dass diese Schulden auf Rechnung des Rekurrenten bar beglichen haben soll, ohne sich die Zahlung quittieren zu lassen, ist unwahrscheinlich. Ferner trifft die F AG sehr wohl eine Aufbewahrungspflicht für Belege, sodass davon auszugehen ist, dass solche zu den Akten gereicht worden wären, wenn sie existierten. c) Nach dem Gesagten ist der dem Rekurrenten obliegende Beweis eines Wohnsitzes im Kanton Zug oder im Ausland gescheitert, sofern er überhaupt angetreten wurde. Damit ist – in Übereinstimmung mit dem Einspracheentscheid – festzustellen, dass der Rekurrent in den Steuerperioden 2017 bis 2019 seinen steuerlichen Wohnsitz im Kanton Zürich in der zürcherischen Gemeinde B hatte.

E. 6

Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Rekurrenten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

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