

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00051 vom 4. November 2009**

ZH Verwaltungsgericht, 2009-11-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2009.00051](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00051)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00051 du 4 novembre 2009

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00051 del 4 novembre 2009

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2003 und 2004 | Steuerhoheit: Vereinigung des Verfahrens betreffend Staats- und Bundessteuer. Bundessteuer: Ist der Veranlagungsort im Bereich der direkten Bundessteuer streitig, wird dieser von der Eidg. Steuerverwaltung bestimmt (E. 2.3.1). Hiergegen steht ein Rechtsmittel an das Bundesverwaltungsgericht zur Verfügung. Dieser (Rechtsmittel-)Entscheid ist für das Verwaltungsgericht bindend und kann nicht erneut überprüft werden (E. 2.3.2). Abweisung. Staatssteuer: Massgebend ist der steuerrechtliche Wohnsitz Ende Jahr. Für das Jahr 2003 fehlen jegliche Angaben, wo der Pflichtige Ende Jahr gelebt hat, zumal er sich im August 2003 abgemeldet und erst im Februar 2004 wieder in der zürcherischen Wohngemeinde, in der eine Eigentumswohnung gekauft hat, angemeldet hat. Dem kantonalen Steueramt ist es mit Bezug auf das Steuerjahr 2003 nicht gelungen nachzuweisen, dass der steuerlich massgebende Wohnsitz des Pflichtigen bereits Ende 2003 in der zürcherischen Wohngemeinde war (E. 3.2). Es besteht aufgrund des vorliegenden Sachverhalts eine Vermutung, dass der steuerrechtliche Wohnsitz des Pflichtigen für die Steuerperiode 2004 in der zürcherischen Wohngemeinde gewesen ist (Eigentumswohnung mit einer Fläche von 174m<sup>2</sup>, Ausgangsort für unselbständige und selbständige Erwerbstätigkeit). Der Beschwerdeführer vermag diese durch seine Ausführungen nicht zu erschüttern (E. 3.3). Gutheissung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

bescheidener ausgestaltet. Hinzu kommt, dass es dem Beschwerdeführer auch möglich gewesen wäre, von B her zu pendeln. Die Entfernung der Arbeitsstelle würde nicht dagegen sprechen, zumal der Beschwerdeführer auch von der Wohnung in E aus rund eine halbe Stunde aufwenden muss, um zum Arbeitsplatz zu gelangen. Folglich kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Liegenschaft in E bloss dazu gedient haben soll, dem Beschwerdeführer einen raschen Zugang zur Arbeitsstelle zu ermöglichen. Infolgedessen ist die natürliche Vermutung begründet, dass der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 2004 ab Februar in E und damit im Kanton Zürich gewesen ist. Somit hat der Beschwerdeführer, der sich gegen die Beanspruchung der Steuerhoheit durch den Kanton Zürich wendet, nachzuweisen, dass er gewichtige wirtschaftliche sowie allenfalls persönliche Beziehungen zu B unterhält.

### **E. 2.1**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige

Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Hat das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren über die Abgrenzung der Steuerhoheit des Kantons Zürich gegen jene anderer Kantone zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (RB 1982 Nr. 90). Infolgedessen dürfen die vom Beschwerdeführer eingereichten Beilagen berücksichtigt und frei gewürdigt werden. Die Ausführungen des Bundesgerichts im Entscheid, den die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung angeführt hat (BGr, 14. April 2009, 2C\_576/2008, E. 1.3, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)), beziehen sich nur auf die eigene Beschränkung des Novenrechts, schränken aber das Novenrecht der vorangehenden kantonalen Gerichte nicht ein.

### **E. 2.2.1**

Unter dem Wohnsitz im Sinn von § 3 Abs. 1 und 2 StG und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) ist in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz zu verstehen, d.h. der Ort, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 Abs. 1 des Zivilgesetzbuchs [ZGB]; Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]) und wo sich mithin der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet. Unter dem Gesichtspunkt der Steuerhoheit bestimmt sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, die diese Interessen erkennen lassen und nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person; die formellen Kriterien der polizeilichen An- und Abmeldung, die Hinterlegung der Schriften oder die Ausübung der politischen Rechte bilden nur dann Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (VGr, 26. März 1991, StE 1992 B 11.1 Nr. 11; BGE 132 I 29 E. 4; BGE 125 I 54 E. 2).

### **E. 2.2.2**

Hält sich eine Person abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, kommt es darauf an, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen. Bei unselbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.2; VGr, 26. Mär z 1991, StE 1992 B 11.1 Nr. 11; BGE 121 I 14 E. 4a = StE 1995 A 24.24.3 Nr. 1; BGr, 20. Jan uar 1994, ASA 63 [1994/95], 839). Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 132 I 29 E. 4.2).

#### **E. 2.2.2.1**

Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie (Ehegatte und Kinder) aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält (BGE 132 I 29 E. 4.2); anders verhält es sich nur, wenn sie in leitender Stellung tätig sind (vgl. dazu BGE 132 I 29 E. 4 und 5).

#### **E. 2.2.2.2**

Diese Praxis findet auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings werden die Kriterien, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Steuerdomizil anerkannt werden kann, besonders streng gehandhabt; dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als jene unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen – etwa ein besonderer Freundes- oder Bekanntenkreis, ausgeprägte gesellschaftliche Beziehungen oder der Umstand, dass der oder die Steuerpflichtige ein eigenes Haus oder eine eigene Wohnung besitzt – zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Steuerdomizil von Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht: Selbst wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Dies kann namentlich dann zutreffen, wenn sie sich am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet haben, dort ein Konkubinatsverhältnis haben oder über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen (vgl. BGr, 20. Januar 1994, ASA 63 [1994/95], 840 f. E. 2c, mit Hinweisen). Die Beziehung zum Konkubinatspartner wiegt in der Regel stärker als diejenige zur Herkunftsfamilie (BGr, 16. Februar 1988, StE 1988 A 24.21 Nr. 3). Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen (BGr, 14. November 2006, 2P.159/2006 E. 2.2; BGr, 17. Juni 2004, 2P.179/2003 E. 2.3, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

#### **E. 2.2.3**

Der Umstand, dass der ledige Steuerpflichtige vom Ort aus, wo er sich während der Woche aufhält, eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt, begründet nach der Rechtsprechung die natürliche Vermutung, dass der Steuerpflichtige dort sein Steuerdomizil hat. Diese Vermutung lässt sich nur entkräften, wenn er regelmässig mindestens einmal pro Woche an den Ort zurückkehrt, wo seine Familie lebt, mit welcher er aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden ist, und wo er andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Nur wenn der steuerpflichtigen Person der Nachweis solcher familiärer und gesellschaftlicher Beziehungen am Ort, wo die Familie wohnt, gelingt, obliegt es dem Kanton des Wochenaufenthalts- oder Arbeitsorts nachzuweisen, dass die Person gewichtige wirtschaftliche und allenfalls persönliche Beziehungen zu diesem Ort unterhält (BGr, 25. Januar 2006, 2P.171/2005 E. 2.2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGr, 20. Januar 1994, ASA 63 [1994/95], 836 E. 3c; BGE 125 I 54 E. 3a).

#### **E. 2.3.1**

Gemäss Art. 68 Abs. 1 StHG besteht bei Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode seinen Wohnsitz hat. Aus den Akten geht nicht klar hervor, wo sich der Beschwerdeführer in der Zeit von September 2003 bis Anfang Februar 2004 aufgehalten hat. Der Mietvertrag für die Wohnung in I wurde nachweislich auf den 31. August 2003 hin gekündigt. Zwar hat die Bauabnahme am 12. Dezember 2003 stattgefunden, aber angesichts der gerügten Mängel erscheint es schwer nachvollziehbar, dass die Wohnung bereits im Dezember 2003 bezugsbereit gewesen ist. Der Beschwerdeführer selbst behauptet, er habe in der Zwischenzeit in B gewohnt. Dies erscheint insofern glaubhaft, als nicht ersichtlich ist, wo

sich der Beschwerdeführer in der Zwischenzeit sonst aufgehalten haben könnte. Demzufolge ist es dem kantonalen Steueramt nicht gelungen nachzuweisen, dass der Beschwerdeführer bereits in der Steuerperiode 2003 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in E begründet hat. Insoweit bleibt der Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2003 im Kanton D unbeschränkt steuerpflichtig.

### **E. 2.3.2**

Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2004 ist erstellt, dass sich der ledige und in jenem Zeitpunkt 37-jährige Beschwerdeführer unter der Woche unbestrittenermassen spätestens ab Februar 2004 in E aufgehalten und von dort aus eine unselbständige Erwerbstätigkeit in G sowie eine selbständige Nebenerwerbstätigkeit als Freelancer bei einem in I ansässigen Unternehmen ausgeübt hat. Ebenso hat er den Unterricht seines Nachdiplomstudiums an der Hochschule H von E aus besucht. Überdies hat der Beschwerdeführer, nachdem er am 27. März 2003 per 1. Juli 2003 als Abteilungsleiter der Bauabteilung des Bezirks G angestellt wurde, eine Wohnung in E gekauft. Bei dieser Wohnung handelt es sich um einen Neubau mit einer Fläche von 174 m

### **E. 2.3.3**

Dass der Beschwerdeführer an den Wochenenden regelmässig nach B zurückgekehrt ist, erscheint zwar glaubhaft, ist aber letztlich nicht belegt. Dasselbe gilt auch für die Liegenschaftsverwaltung und seine Tätigkeit im eigenen Wald. Zwar ist nachgewiesen, dass der Beschwerdeführer über ein Stück Wald verfügt, aber der damit und mit der Liegenschaftsverwaltung zusammenhängende Zeitaufwand kann kaum als so intensiv gelten, dass er die Anwesenheit des Beschwerdeführers an jedem Wochenende erforderlich macht. Die – ebenfalls unbelegte – Mitgliedschaft im Fasnachtsverein und in der St. Niklausengesellschaft lassen zwar auf eine Verbundenheit mit B schliessen, reichen jedoch als zeitlich beschränkte Tätigkeiten nicht dazu aus, seinen Lebensmittelpunkt in B zu bekräftigen. Im Übrigen fehlen Hinweise auf besonders intensive, über den üblichen Rahmen hinausgehende familiäre und gesellschaftliche Beziehungen zu B. Der Einwand, dass es sich bei der Wohnung in E um eine Renditeliegenschaft handle, stösst ebenfalls ins Leere, weil solche Liegenschaften regelmässig nicht selbst genutzt, sondern eben zu Renditezwecken eingesetzt werden. Demzufolge erscheint B nicht als Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers. Das führt zur Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich für die Steuerperiode 2004 ab Februar 2004. Die Beschwerde ist somit teilweise gutzuheissen. Die Sache ist an das kantonale Steueramt zur Neueinschätzung des Beschwerdeführers im Sinn der Erwägungen zurückzuweisen.

### **E. 3.1**

Gemäss Art. 108 Abs. 1 DBG wird der Ort der Veranlagung, sofern dieser ungewiss oder streitig ist, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestimmt (Satz 1). Diese Verfügung unterliegt der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Satz 2). Dabei sind nebst dem Pflichtigen auch die kantonalen Verwaltungen für die direkten Bundessteuern der betroffenen Kantone antragsberechtigt (Art. 108 Abs. 2 DBG). Grundsätzlich muss die Veranlagungsbehörde bei Bestehen eines konkurrierenden Anspruchs eines anderen Kantons vor der Vornahme weiterer Veranlagungshandlungen die Eidgenössische Steuerverwaltung angehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen (ASA 70, 529, 534). Da dies jedoch unterblieben ist, hat die Steuerrekurskommission zu Recht das Verfahren sistiert und die Feststellung des

Veranlagungsorts verlangt, da ihr dieses Recht über den Wortlaut von Art. 108 Abs. 2 DBG hinaus ebenfalls zukommt (BGr, 26. Oktober 2006, 2A.241/2006, E. 2.4; BGr, 10. März 2008, 2P.22/2007, E. 6, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

### **E. 3.2**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat nach durchgeführter Untersuchung mit Verfügung vom 23. Juli 2008 den Wohnsitz des Pflichtigen für die direkten Bundessteuern für die Steuerperioden 2003 und 2004 in E, Kanton Zürich, festgelegt. Auf die dagegen erhobene Beschwerde trat das Bundesverwaltungsgericht nicht ein. Demzufolge steht nunmehr rechtskräftig fest, dass dem Kanton Zürich das Recht zukommt, die direkten Bundessteuern für die Steuerperioden 2003 und 2004 zu veranlagern. Soweit die Frage der Steuerhoheit betroffen ist, ist die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung für das Verwaltungsgericht bindend und kann nicht erneut überprüft werden. Da der Pflichtige nur die Steuerhoheit des Kantons Zürich, nicht aber die Steuerfaktoren angefochten hat, kann auf die Beschwerde in diesem Punkt nicht eingetreten werden. Demzufolge ist auf die Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuern 2003 und 2004 nicht einzutreten.

### **E. 4.1**

Die Höhe der Kosten ist nicht zu beanstanden: Laut § 24 der Verordnung über die Organisation und das Verfahren der Steuerrekurskommissionen vom 29. April 1998 beträgt die Staatsgebühr bei Verfahren mit einem Streitwert von Fr. 20'000.- bis Fr. 50'000.- zwischen Fr. 1'500.- bis Fr. 3'500.-. Vorliegend beläuft sich der Streitwert auf etwas mehr als Fr. 28'000.- für das Verfahren der Staats- und Gemeindesteuer sowie der direkten Bundessteuer zusammen. Dem Pflichtigen wurde eine Staatsgebühr von Fr. 1'600.- auferlegt, was im unteren Bereich dieses Kostenrahmens liegt. Ausserdem sind die "übrigen Kosten" detailliert ausgewiesen. Dabei handelt es sich namentlich um Ausfertigungsgebühren im Betrag von Fr. 558.-, die sich nach der Gebührenordnung für die Verwaltungsbehörden vom 30. Juni 1966 richten, sowie um Porti und Barauslagen im Umfang von Fr. 44.50 bzw. Fr. 20.-, wobei Letztere dem Aufwendungsersatz dienen. Diese Kosten stellen daher keineswegs eine Strafe dar. Im Übrigen ist notorisch, dass ein Gerichtsverfahren mit Kosten verbunden ist, sodass sich ein entsprechender Hinweis erübrigt. Demzufolge ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

### **E. 4.2**

Der Beschwerdeführer unterliegt hinsichtlich der Anfechtung der direkten Bundessteuer vollständig, er dringt aber mit dem Antrag auf Aufhebung der Staats- und Gemeindesteuern teilweise durch. Deshalb sind ihm die Kosten des Verfahrens vor Rekurskommission und vor Verwaltungsgericht zu zwei Dritteln und der Beschwerdegegnerschaft zu einem Drittel aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG, Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG).

### **E. 4.3**

Weil der Beschwerdeführer nur teilweise obsiegt, ist ihm weder für das vorinstanzliche noch für das verwaltungsgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG, § 17 Abs. 2 VRG; Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG), zumal ihm überdies offensichtlich keine unverhältnismässig hohen Kosten erwachsen sind.

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