

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00006 vom 23. Oktober 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-10-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2013.00006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00006)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00006 du 23 octobre 2013

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00006 del 23 ottobre 2013

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2009 | Steuerrechtlicher Wohnsitz /

Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg Auch wenn das DBA-Luxemburg bezüglich Ansässigkeit auf das innerstaatliche Recht verweist und sich der steuerrechtliche Wohnsitz der Beschwerdeführer somit ausschliesslich nach Landesrecht bestimmt, können die Regeln des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot nicht auf das internationale Verhältnis übertragen werden; dies gilt insbesondere für das formalisierte Kriterium des "leitenden Angestellten", das im internationalen Verhältnis kaum Sinn ergibt. Hier ist entscheidend, ob im Rahmen einer Gesamtbetrachtung die wirtschaftlichen Interessen in einem Staat die persönlichen Interessen im andern Staat derart überwiegen, dass gesagt werden kann, der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich dort, wo die stärkeren wirtschaftlichen Interessen bestünden. Vorliegend weist nichts darauf hin, dass die geschäftlichen Interessen des Beschwerdeführers einen überwiegenden Teil seiner Gesamtinteressen darstellen. Im Gegenteil, spricht die Tatsache, dass der Beschwerdeführer trotz seiner Position ("Executive Director" bei einer Grossbank im Bereich Global Asset Management) und dem damit verbunden beruflichen Engagement regelmässig die Zeit fand, an den Wochenenden zu seiner Familie zu reisen, vielmehr dafür, dass die persönlichen familiären Beziehungen für den Beschwerdeführer wenn nicht wichtiger, so doch mindestens genauso wichtig wie seine beruflichen Beziehungen in der Schweiz waren, ansonsten er auf die häufigen Fahrten nach Luxemburg verzichtet hätte. Die Qualifikation des Beschwerdeführers als internationaler Wochenaufenthalter mit Wohnsitz in Luxemburg ist somit nicht zu beanstanden. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

B, Beschwerdeführende, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2009, hat sich ergeben: I. Per 1. Januar 2009 zog A von Luxemburg in die Schweiz und trat er hier seine neue Arbeitsstelle als "Executive Director" bei einer Grossbank im Bereich Global Asset Management an. Sein Erwerbseinkommen wurde der Quellensteuer unterworfen. Am 23. Dezember 2010 reichten A und seine Ehefrau B zum Zweck einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung eine Steuererklärung 2009 ein. Darin deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. ... bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. .... Am 14. November 2011 erging gestützt darauf die Schlussrechnung der Stadt X für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2009. Am 13. Dezember 2011 (Datum Poststempel) erhoben die Pflichtigen fristgerecht Einsprache und beantragten, die Gemeindesteuern 2009 auf Grundlage des niedrigeren Steuerfusses der Gemeinde Y festzusetzen. Als Erklärung

brachten sie vor, in der Stadt X nie einen Wohnsitz begründet zu haben. Zwar habe der Pflichtige Januar und Februar 2009 eine Wohnung in der Stadt X bewohnt, doch habe es sich dabei lediglich um eine von seiner Arbeitgeberin zur Verfügung gestellte Wohnung gehandelt ("Corporate Housing"). Weiter habe der Pflichtige auch jedes Wochenende in Luxemburg bei seiner Frau und der gemeinsamen Tochter verbracht. Erst auf den 1. März 2009 habe er eine für seine Familie geeignete Wohnung in Y gefunden, welche sie am 17. März 2009 gemeinsam bezogen hätten. Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache teilweise gut, erklärte in seinem Einspracheentscheid vom 1. Juni 2012 die nachträgliche Veranlagung für das gesamte Steuerjahr 2009 in der Stadt X unter diesen Umständen aber für offensichtlich falsch und hielt fest, dass die Pflichtigen erst am 17. März 2009 in der Schweiz einen Wohnsitz begründet hätten und deshalb erst ab diesem Zeitpunkt der nachträglichen Veranlagung unterstünden. II. Auch das hernach angerufene Steuerrekursgericht qualifizierte den Pflichtigen in teilweiser Gutheissung der Rechtsmittel für die Zeit vom 1. Januar 2009 bis 16. März 2009 als internationalen Wochenaufenthalter mit Wohnsitz in Luxemburg und befand ebenfalls, dass die Pflichtigen erst per 17. März 2009 einen Wohnsitz in der Schweiz begründet hätten. III. Mit Beschwerde vom 15. Februar 2013 beantragten A und B dem Verwaltungsgericht sinngemäss, es sei der angefochtene Entscheid des Steuerrekursgerichts aufzuheben, und sie seien für die gesamte Steuerperiode 2009 als in der Schweiz ansässig anzuerkennen und entsprechend zu veranlagern. Ferner seien die Kosten des vorliegenden Verfahrens wie auch diejenigen des Einspracheverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Einzelrichterin erwägt:

1. 1.1 Mit der Beschwerde 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. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Steuerrekursgerichts zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

1.2 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548).

1.3 Die vorstehenden Beschränkungen der gerichtlichen Überprüfungsbefugnis und des Novenrechts gelten auch dann, wenn über die Steuerhoheit des Kantons Zürich im internationalen Verhältnis zu

befinden ist. Nur wenn das Verwaltungsgericht im interkantonalen Verhältnis über die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu entscheiden hat, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (vgl. RB 1982 Nr. 90).

### **E. 2.1**

Strittig ist vorliegend die subjektive Steuerpflicht infolge persönlicher Zugehörigkeit für die Periode vom 1. Januar 2009 bis 16. März 2009. Während die Beschwerdeführenden geltend machen, bereits per 1. Januar 2009 in der Schweiz einen Wohnsitz begründet zu haben, haben sie nach Ansicht der Vorinstanz erst per 17. März 2009 in der Schweiz Wohnsitz genommen. Die Zeit vom 1. Januar 2009 bis 16. März 2009 qualifiziert die Vorinstanz als internationalen Wochenaufenthalt des Beschwerdeführers.

### **E. 2.2**

Natürliche Personen sind laut § 3 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Gemäss § 3 Abs. 2 StG hat eine Person einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist.

### **E. 2.3**

In Anwendung dieser Norm bestimmt sich die Steuerhoheit auch im internationalen Verhältnis, es sei denn, ein Staatsvertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalte gesonderte Bestimmungen über den Wohnsitz (VGr, 8. Dezember 2010, SB.2010.00069 E. 2.1; RB 1999 Nr. 134 = StE 1999 B 11.1 Nr. 16). Das Abkommen vom 21. Januar 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen verweist bezüglich Ansässigkeit auf das innerstaatliche Recht. Der steuerrechtliche Wohnsitz der Beschwerdeführenden bestimmt sich somit ausschliesslich nach Landesrecht.

### **E. 2.4**

Massgebend für den steuerrechtlichen Wohnsitz ist derjenige Ort, an dem sich faktisch der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen befindet. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, und nicht nach den Wünschen des Steuerpflichtigen. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar; eine bloss affektive Bevorzugung des einen oder anderen Ortes fällt nicht ins Gewicht. Ist der Aufenthalt nicht auf einen einzigen Ort beschränkt und fallen der Arbeitsort und Aufenthaltsort bei der Familie nicht zusammen, wird grundsätzlich den familiären und gesellschaftlichen Bindungen am Wohnort mehr Gewicht beigemessen als denjenigen, die sich aus einer beruflichen Tätigkeit ergeben (vgl. BGr, 7. Mai 2008, 2C\_646/2007 E. 3.2; BGr, 30. August 2004, 2P.59/2004, E. 2.2). Ausnahmsweise können jedoch die Bindungen zum Arbeitsort überwiegen, wenn die Ausübung der beruflichen Tätigkeit oder andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen am Arbeitsort die steuerpflichtige Person so intensiv erfassen, dass die familiären und gesellschaftlichen Verbindungen zweitrangig werden (vgl. BGE 125 I 54 E. 2b/aa; BGE 121 I 14 E. 4a; BGE 101 Ia 557 E. 4a und b). Nach der Rechtsprechung sind insbesondere die persönlichen Verhältnisse (Zivilstand und Alter, persönliche Bindungen, familiäre Verhältnisse), die Art der Erwerbstätigkeit, Dauer und Zweck der Aufenthalte an den jeweiligen Orten, die (un)regelmässige Rückkehr an den Familienort

sowie die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten (eigenes Haus, Wohnung mit eigenen oder fremden Möbeln, Hotelaufenthalt, Pension) als Kriterien zur Bestimmung des Lebensmittelpunkts zu berücksichtigen (vgl. BGr, 14. November 2006, 2P.159/2006 E. 3; BGr, 24. Juni 1983, ASA 54 [1985/86] 225 E. 4).

### **E. 2.5**

Die Regeln, die das Bundesgericht zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot mit Blick auf die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils entwickelt hat, können aber nicht auf das internationale Verhältnis übertragen werden (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005, S. 228 f.). Das muss etwa für die formalisierten Kriterien der "regelmässigen Rückkehr" an den Familienort und des "leitenden Angestellten" gelten. Denn diese ergeben im internationalen Verhältnis kaum Sinn (BGr, 1. Juli 2013, 2C\_1267/2012 E. 4.1; BGr, 7. November 2012, 2C\_452/2012 E. 4.6 = StE 2013 A 32 Nr. 19). Hier ist entscheidend, ob im Rahmen einer Gesamtbetrachtung die wirtschaftlichen Interessen in einem Staat die persönlichen Interessen im andern Staat derart überwiegen, dass gesagt werden kann, der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich dort, wo die stärkeren wirtschaftlichen Interessen bestünden (BGr, 18. Januar 2011, 2C\_472/2010 E. 3.4.2; Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. A., München 2008, Art. 4 Rz. 196). Eine solche Gesamtbetrachtung steht auch im Einklang mit der Regelung, wie sie dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen bzw. dem Kommentar zu diesem Musterabkommen entnommen werden kann. Nach Ziff. 15 des Kommentars zu Art. 4 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens sind bei der Prüfung der Frage, zu welchem der beiden Staaten eine Person, die in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, deren "familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und ähnliches zu berücksichtigen. Die Umstände sind als Ganzes zu prüfen; Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben selbstverständlich erhöhte Bedeutung. Begründet eine Person, die in einem Staat über eine Wohnstätte verfügt, ohne diese aufzugeben, im anderen Staat eine zweite Wohnstätte, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte dort beibehält, wo sie bisher stets gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten als Zeichen dafür sprechen, dass diese Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat".

### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführenden haben unbestritten zusammen mit der gemeinsamen Tochter bis Ende 2008 in Luxemburg gewohnt und gelebt. Im Januar 2009 hat der Beschwerdeführer seine neue Arbeitsstelle in der Schweiz angetreten. Zwar sei nach Aussage des Beschwerdeführers ursprünglich geplant gewesen, bereits auf Anfang Jahr mit der ganzen Familie in die Schweiz zu ziehen, doch habe sich die Wohnungssuche im Grossraum Zürich schwieriger gestaltet als ursprünglich gedacht, weshalb der Beschwerdeführer vorerst alleine in die Schweiz gezogen sei und in der Stadt X eine von seiner Arbeitgeberin zur Verfügung gestellte Wohnung bezogen habe ("Corporate Housing"). Erst per 1. März 2009 habe er endlich in Y eine für seine Familie geeignete Wohnung gefunden, die er dann mit seiner Familie bezogen habe. Bis zum Familiennachzug am 17. März 2009 habe der

Beschwerdeführer die Wochenenden bei seiner Familie in Luxemburg verbracht. Das Steuerrekursgericht gelangte zum Schluss, dass die Familie des Beschwerdeführers bis zum Bezug der Wohnung in Y am 17. März 2009 weiterhin in Luxemburg gelebt habe und eine vorgängige Begründung eines Wohnsitzes in der Schweiz bereits mangels physischen Aufenthalts ausgeschlossen gewesen sei. Weiter habe der Beschwerdeführer durch seine wöchentliche Rückkehr zum Ausdruck gebracht, dass trotz der vorübergehenden räumlichen Trennung der Mittelpunkt seiner persönlichen Beziehungen nach wie vor bei seiner Familie in Luxemburg liege. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden ist die Schlussfolgerung der Vorinstanz nicht zu bemängeln. Denn tatsächlich spricht vorliegend alles dafür, dass der Beschwerdeführer in der Zeit vom Stellenantritt bis zum Nachzug der Familie den Status eines internationalen Wochenaufhalters besass und die Beschwerdeführenden erst mit dem Umzug in die Familienwohnung in Y einen festen Wohnsitz in der Schweiz begründet haben. Daran vermögen auch die vom Beschwerdeführer erhobenen Einwände, auf die nachfolgend eingegangen wird, nichts zu ändern.

### **E. 3.2**

Der Beschwerdeführer erklärt, dass er als "Executive Director" eine leitende Stellung innehatte und dass sich sein Steuerdomizil deshalb nicht am Aufenthaltsort der Familie, sondern an seinem Arbeitsort befinde. Wie bereits oben dargelegt (vgl. E. 2.5), lässt sich die dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht bekannte Sonderregelung für leitende Angestellte nicht einfach so auf internationale Verhältnisse übertragen, sondern ist vielmehr eine Gesamtabwägung der konkreten Umstände vorzunehmen. Vorliegend weist nichts darauf hin, dass die geschäftlichen Interessen des Beschwerdeführers einen überwiegenden Teil seiner Gesamtinteressen darstellen. Im Gegenteil spricht die Tatsache, dass der Beschwerdeführer trotz seiner Position und dem damit verbunden beruflichen Engagement regelmässig die Zeit fand, an den Wochenenden zu seiner Familie zu reisen, vielmehr dafür, dass die persönlichen familiären Beziehungen für den Beschwerdeführer wenn nicht wichtiger, so doch mindestens genauso wichtig wie seine beruflichen Beziehungen in der Schweiz waren, ansonsten er auf die häufigen Fahrten nach Luxemburg verzichtet hätte. Nur in diesem Sinn kann auch die Aussage des Beschwerdeführers, dass die von seiner Arbeitgeberin angemietete 3-Zimmer-Wohnung in der Stadt X auch für eine Familie durchaus gross genug gewesen wäre, verstanden werden. Denn damit geben die Beschwerdeführenden zu verstehen, dass sie es, trotz geeigneter Wohnmöglichkeiten in der Schweiz, vorgezogen haben, bis zum definitiven Umzug in eine eigene Wohnung in ihrer gewohnten Umgebung in Luxemburg und damit an ihrem Lebensmittelpunkt zu bleiben.

### **E. 3.3**

Auch irrt der Beschwerdeführer, wenn er glaubt, dass ein Zeitraum von gut zwei Monaten die Regelmässigkeit der Fahrten an den Familienort per se ausschliesse. Jedenfalls ist nicht ersichtlich, warum die Wochenendfahrten nach Luxemburg nicht regelmässig erfolgt sein sollen. Entscheidend ist allein, dass der Beschwerdeführer während der hier strittigen Periode, auch wenn diese mit gut zwei Monaten nicht sonderlich lang gewesen sein mag, fast jedes Wochenende – der Beschwerdeführer schreibt "an den meisten Wochenenden" – und damit sehr wohl in regelmässigen Abständen nach Luxemburg zu seiner Familie gefahren ist.

### **E. 3.4**

Als ebenso unbehelflich erweist sich der Einwand der Beschwerdeführenden, von Anfang an die Absicht gehabt zu haben, sich dauerhaft in der Schweiz aufzuhalten, wofür die heute gelebte Wirklichkeit spräche. Die Beschwerdeführenden verkennen dabei, dass das subjektive Element der Absicht allein nicht ausreicht, um einen Wohnsitz zu begründen. Wie die Vorinstanz richtig ausgeführt hat, setzt die Begründung eines steuerrechtlichen Wohnsitzes einen tatsächlichen physischen Aufenthalt voraus; der blosser Wille zur Wohnsitznahme genügt nicht (BGE 96 I 145; BGE 94 I 318 = Pra 57 Nr. 149). Mit anderen Worten ist ein physischer Aufenthalt an einem bestimmten Ort notwendig, um einen steuerrechtlichen Wohnsitz zu begründen. (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 3 N. 14). Die Ehefrau und Tochter des Beschwerdeführers sind unbestritten erst am 17. März 2009 in die Schweiz gezogen, sodass sie bis zu ihrem Umzug unmöglich bereits hier einen Wohnsitz begründet haben können. Dies wäre, wenn überhaupt, allein dem Beschwerdeführer möglich gewesen, doch bestand, wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, nie die Absicht, hier einen getrennten Wohnsitz nur für den Beschwerdeführer allein zu begründen.

### **E. 3.5**

Gegen eine Wohnsitzbegründung per 1. Januar 2009 sprechen schliesslich auch die zu den vorliegenden Behauptungen in Widerspruch stehenden Aussagen des Beschwerdeführers im Einspracheverfahren, wo es noch darum ging, die Behörden davon zu überzeugen, nie in der Stadt X einen Wohnsitz begründet zu haben, um in der steuergünstigeren Gemeinde Y besteuert zu werden. So erklärte der Beschwerdeführer damals noch ausdrücklich, "jedes" Wochenende nach Luxemburg gefahren zu sein, wo die Familie noch ihre Wohnung gehabt hätte, während er heute nur noch "an den meisten" Wochenenden und unregelmässig nach Luxemburg gereist sein will. Auch teilte der Beschwerdeführer in seiner Einsprache mit, dass sich sein Wohnort und derjenige seiner Familie bis Anfang März 2009 in Luxemburg befunden hätten und die Familie erst mit Bezug der Wohnung in Y einen Wohnsitz begründet hätte. Zudem habe er auch nie die Absicht gehabt, während seiner Zeit in der Stadt X einen Wohnsitz zu begründen. Aufgrund der gesamten Umstände ist der Schluss der Vorinstanz, der Beschwerdeführer sei bis zu seinem Umzug nach Y internationaler Wochenaufenthalter mit Lebensmittelpunkt in Luxemburg gewesen, und es sei eine nachträgliche ordentliche Veranlagung gestützt auf steuerrechtlichen Aufenthalt deshalb erst für die Zeit nach Begründung eines Wohnsitzes in Y per 17. März 2009 möglich, nicht zu beanstanden. Dies führt zu einer Abweisung der Beschwerde.

### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG).

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