

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00063 vom 4. Juni 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-06-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2014.00063](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00063)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00063 du 4 juin 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00063 del 4 giugno 2014

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2010 | Steuerrechtlicher Wohnsitz (§ 3 StG) eines international tätigen Bundesangestellten Seit 2006 ist der Pflichtige an verschiedenen, i.d.R. auf ein Jahr befristeten, Friedensförderungseinsätzen der Schweizer Armee im Ausland beteiligt. Zu diesem Zweck mietete er im Gastland jeweils eine Privatwohnung und nahm dort am gesellschaftlichen Leben teil. Seine – nicht fremdvermietete – Eigentumswohnung im Kt. ZH hat er beibehalten. Auch im internationalen Verhältnis gilt Art. 24 Abs. 1 ZGB (analog), wonach der einmal begründete Wohnsitz in der Schweiz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes im Ausland weiterbesteht. Das Steuergesetz kennt keine dem Art. 3 Abs. 5 DBG entsprechende Bestimmung, wonach Bundesangestellte, die im Ausland wohnen und im Gastland von den Einkommenssteuern ganz oder teilweise befreit sind, am Heimatort steuerpflichtig sind. Für die kantonalen Steuern soll sich die Besteuerung von alleinstehenden Bundesangestellten danach richten, ob der Auslandsaufenthalt weniger oder mehr als ein Jahr dauert (Kreisschreiben 1 der SSK). Vorliegend befindet sich das administrative Zentrum (Bankkonti, Zustelladresse für Korrespondenz) des Pflichtigen nach wie vor in der Schweiz. Insbesondere das Beibehalten einer ständigen, nicht fremdvermieteten Wohnung, deutet darauf hin, dass der Pflichtige seinen Wohnsitz im Kt. ZH trotz langjähriger Auslandabwesenheit als "Homebase" beibehalten hat. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2014.00063 Urteil der 2. Kammer vom 20. August 2014 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, zzt. wohnhaft im Land C, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2010, hat sich ergeben: I. A. A (nachfolgend: der Pflichtige) wirkte an verschiedenen Friedensförderungseinsätzen der Schweizer Armee im Ausland mit. Zu diesem Zweck schloss er mit dem Führungsstab der Armee, Kompetenzzentrum SWISSINT (Swiss Armed Forces International Command), jeweils einen befristeten öffentlich-rechtlichen Arbeitsvertrag ab. Von 2006 bis zum heutigen Zeitpunkt war er an folgenden Einsätzen beteiligt: Vertragsdauer Einsatzdauer Einsatz zugunsten Einsatzland Funktion/Grad 16.9.2006– 21.5.2008 17.9.2006–14.5.2008 ... Land I ... 18.8.2008– 11.2.2009 18.8.2008–23.1.2009 ... Land F ... 14.3.2010– 28.4.2011 15.3.2010– 21.4.2011 ... Länder U, V, W, X und Y ... 29.4.2011– 10.5.2013 2.5.2011– 1.5.2013 ... Land J ... 25.9.2013–heute 25.9.2013–heute ... Land C ... Während seinen Einsätzen verfügte der

Pflichtige über einen "Passeport diplomatique". Bei der Gemeinde D, wo der Pflichtige Eigentümer eines Stockwerkeigentums an der E-Strasse 01 ist, hatte er sich per 17. August 2008 in das Land F abgemeldet. Das Eigentum an der Liegenschaft hat er während seiner Auslandsabwesenheit beibehalten; eine Fremdvermietung findet nicht statt. Der ledige Pflichtige mit Heimatort G (Kanton H) ist mit einer im Ausland wohnenden Partnerin liiert. B. Nach eigenen Angaben war der Pflichtige im jeweiligen Gaststaat von der Steuerpflicht befreit. C. Im Einschätzungsentscheid vom 30. November 2012 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2010 unterstellte das kantonale Steueramt den Pflichtigen – wie schon zuvor in den Steuerjahren 2008 und 2009 – der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich. Es schätzte den Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. Mit Veranlagungsverfügung gleichen Datums wurde der Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. Die gegen den Einschätzungsentscheid erhobene Einsprache, in welcher er geltend machte, er habe seinen Wohnsitz in der Schweiz aufgegeben, wurde mit Entscheid vom 25. November 2013 abgewiesen. Dies in der Erwägung, es sei im Ausland kein neuer, fester Bezugsort gebildet worden. Die gemäss Kreisschreiben 1 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) für Swisscoy-Einsätze im Ausland geltende Regelung, wonach ohne Rücksicht auf die Dauer des Auslandsaufenthalts eine durchgehende Besteuerung vorzunehmen sei, sei ohne Weiteres auf den Pflichtigen zu übertragen. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs des Pflichtigen wies der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts mit Entscheid vom 12. Mai 2014 ab. Denn obwohl davon auszugehen sei, der Pflichtige habe seine Brücken zur Schweiz im Wesentlichen abgebrochen, so habe er doch keinen neuen Wohnsitz im Ausland begründet, weshalb der Wohnsitz in D in der Steuerperiode 2010 weiterhin bestehe. III. Mit Beschwerde vom 25. Juni 2014 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der angefochtene Entscheid und der ihm zugrunde liegende Einschätzungsentscheid der Steuerbehörde aufzuheben und festzustellen, dass der Beschwerdeführer für das Jahr 2010 im Kanton Zürich in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern nicht unbeschränkt, sondern nur mit Bezug auf sein Grundeigentum steuerpflichtig war. Die Sache sei an das kantonale Steueramt zur Neueinschätzung – beschränkt auf das Grundeigentum – zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. Mit Präsidialverfügung vom 26. Juni 2014 wurde dem Pflichtigen zufolge Geltendmachung eines Wohnsitzes im Ausland eine Frist von 20 Tagen angesetzt, um die Verfahrenskosten durch einen Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'620.- sicherzustellen, unter der Androhung des Nichteintretens im Unterlassungsfall. Die Kautions ging fristgerecht auf dem Konto des Verwaltungsgerichts ein. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer 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. 1.2 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).

### **E. 2.1**

In Frage steht vorliegend einzig, ob der Pflichtige auch im Hinblick auf die Staats- und Gemeindesteuern 2010 der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich untersteht. Über die subjektive Steuerpflicht betreffend die kantonalen Steuern 2008 und 2009 wurde bereits rechtskräftig entschieden, dass das bisherige schweizerische Steuerdomizil in D beibehalten worden sei (2009: Einspracheentscheid vom 22. November 2012; 2008: Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 19. Juli 2011; 1 ST.2011.14). Die Veranlagungsverfügung vom 30. November 2012 (direkte Bundessteuer 2010) des kantonalen Steueramts des Kantons Zürich ist ebenfalls unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

### **E. 2.2**

Gemäss Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sowie § 3 Abs. 1 StG sind natürliche Personen im Kanton Zürich aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in diesem Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Abs. 2).

### **E. 2.3**

Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Sinn von § 3 Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG lehnt sich im Wesentlichen an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuchs [ZGB] an (Botschaft zum Steuerharmonisierungsgesetz, BBl 1983 III 1, 86). Laut Art. 23 Abs. 1 ZGB befindet sich der zivilrechtliche Wohnsitz an dem Ort, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält, demnach dort, wo sich der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (vgl. z. B. BGE 132 I 29 E. 4 = Pra 96 [2007] Nr. 5 = StR 2006, 207 = RDAF 2006 II, 164; BGE 125 I 458 E. 2b = Pra 89 [2000] Nr. 178 = ASA 70 [2001/02])

### **E. 2.4**

Der Wortlaut von § 3 Abs. 1 und 2 StG deckt sich mit demjenigen von Art. 3 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG). Indessen existiert im kantonalen Steuergesetz keine dem Art. 3 Abs. 5 DBG entsprechende Bestimmung (vgl. BGr, 1. April 2010, 2C\_839/2009 = StR 65/2010 S. 775 ff.): Art. 3 Abs. 5 Satz 1 DBG sieht vor, dass natürliche Personen ferner aufgrund persönlicher Zugehörigkeit am Heimatort steuerpflichtig sind, wenn sie im Ausland wohnen und dort mit Rücksicht auf ein Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes von den Einkommenssteuern ganz oder teilweise befreit sind. Darunter fallen u. a. die Arbeitnehmer des Bundes, die während mindestens 183 Tagen ununterbrochen im Ausland ansässig sind und dort aufgrund völkerrechtlicher Verträge oder Übung mit Rücksicht auf dieses Arbeitsverhältnis von den Einkommenssteuern ganz oder teilweise befreit sind. Halten sie sich weniger lang im Ausland auf, sind sie steuerpflichtig nach Art. 3 Abs. 1 DBG (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 20. Oktober 1993 über die Besteuerung von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft

oder Anstalt des Inlandes; SR 642.110.8). Gemäss Kreisschreiben 1 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) betreffend Besteuerung von Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes vom 30. Juni 2010 wird die direkte Bundessteuer somit für die ganze Steuerperiode (auch während der ganzen Tätigkeit im Ausland) erhoben, weil diese an das schweizerische Dienstverhältnis anknüpft (Ziff. 1 KS 1). Demgegenüber richtet sich die Besteuerung in den Kantonen ausschliesslich danach, ob die Bediensteten ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz beibehalten oder nicht. Dabei bleibt der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen (Ziff. 2 KS 1). Bei Auslandsaufenthalten von Alleinstehenden zu Erwerbszwecken geht das Kreisschreiben 1 vom Fortbestehen der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz aus, sofern der Aufenthalt nicht länger als ein Jahr dauert. Bei einem ununterbrochenen Aufenthalt im Ausland von über einem Jahr, endet die unbeschränkte Steuerpflicht in der Regel mit der Abreise ins Ausland (Ziff. 2.2.1 KS 1). Die vom Kreisschreiben 1 geforderte Mindestdauer von einem Jahr zur Begründung eines Wohnsitzes bei bloss vorübergehendem Aufenthalt steht auch im Einklang mit der Lehre zum zivilrechtlichen Wohnsitz (vgl. Daniel Staehelin, Basler Kommentar zum ZGB I, 4. A., Basel 2010, Art. 23 ZGB N. 8). Bei militärischen Einsätzen der Swisscoy (z. B. friedens erhaltende Massnahmen im Kosovo) ist eine durchgehende Besteuerung vorzunehmen; dies aufgrund des lediglich befristeten Arbeitsverhältnisses (6 Monate mit Verlängerungsoption auf max. 18 Monate) und der fehlenden Absicht dauernden Verbleibs am Einsatzort (vgl. Ziff. 2.2.3 KS 1).

### **E. 2.5**

Das Fehlen einer analogen Bestimmung im StHG führt in der Konsequenz dazu, dass Diplomaten und andere Personen mit öffentlich-rechtlichem Arbeitsvertrag, die für längere Zeit Dienst im Ausland leisten, in der Regel keine kantonalen Steuern zu entrichten haben (vgl. BGr, 1. April 2010, 2C\_839/2010; E. 2.2.1; Maja Bauer-Balmelli/Markus Nyffenegger in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2002, Art. 3 StHG N. 18; Maja Bauer-Balmelli/Lucia Omlin in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel 2008, Art. 3 DBG N. 13; Silvia Frohofer/Martin Kocher, Die pauschale Steueranrechnung – Voraussetzungen und Rechtsfolge, ASA 73 [2004/2005] S. 513 ff., S. 529; Botschaft zum Steuerharmonisierungsgesetz, BBl 1983 III 1, 86 f.; SSK, Steuerinformationen, Die subjektive Steuerpflicht, Bern 2013, S. 6). Einige Kantone (AR, GE, SH, UR, VS) haben dennoch einen entsprechenden Anknüpfungstatbestand in ihre kantonalen Gesetze aufgenommen, wobei es sich um eine unzulässige Ausweitung der möglichen Anknüpfungstatbestände gemäss Art. 3 StHG handelt (Bauer-Balmelli/Nyffenegger, Art. 3 StHG N. 29). Mangels Besteuerungsgrundlage im internen Recht bzw. in den kantonalen Steuergesetzen wirkt die in sämtlichen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz vorgesehene Besteuerung des Einkommens aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis durch den Schuldnerstaat (vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005, S. 458 f.; Fabian Baumer, Erwerbseinkünfte im internationalen Verhältnis, StR 5/2006, S. 330 ff., S. 336) wie ein Leerverweis, wenn es sich um Angestellte des Bundes handelt, die lediglich in Bezug auf die direkte Bundessteuer der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz unterliegen (vgl. Art. 3 Abs. 5 DBG). 3. 3.1 In

der betreffenden Steuerperiode 2010 hielt sich der Pflichtige ab Mitte März 2010 bis zum Ende des Jahres im Land U auf. Dort mietete er auf seinen Namen eine Wohnung. Gleichzeitig verfügte er über die nicht fremdvermietete Eigentumswohnung in D. Damit weist der Pflichtige Anknüpfungspunkte zu zwei verschiedenen Orten auf, die als Wohnsitz in Frage kommen. Es ist daher zu prüfen, zu welchem Ort die stärkere Bindung besteht (vgl. E. 2.3).

3.2 Das Steuerrekursgericht erwog, eine Absicht dauernden Verbleibs im Ausland sei beim Pflichtigen gerade nicht zu erblicken. Die vom Bundesgericht zu Mitarbeitenden des IKRK entwickelte Rechtsprechung (BGr, 26. Juli 2004, 2A.475/2003, E. 2.3) könne ohne Weiteres auf den Pflichtigen übertragen werden: So seien Aufenthaltsort und Dauer des Aufenthalts in erster Linie durch den Arbeitgeber bzw. politische Notwendigkeiten bestimmt worden. Er habe sich nicht aus eigenem, innerem Antrieb im Ausland ansiedeln und verbleiben wollen. Zudem sei die Aufenthaltsdauer jeweils kurz gewesen (Land F 19 Monate; Land U 13 Monate) und stets von der Entwicklung der politischen Lage abhängig gewesen, demnach prekärer Natur gewesen. Der politisch-militärische Charakter der Einsätze habe ausgeschlossen, dass der Pflichtige aus seinem Einsatzort den Mittelpunkt seiner privaten Interessen haben machen können. Überdies habe er sich vorwiegend in Kreisen der Organisation T bewegt. Eine Parallele zu einem Expatriate sei nicht zu erblicken, unterscheidet sich doch jener nicht von dem Rest der im Land ansässigen Bevölkerung, während ein Einsatz für die Organisation T obrigkeitlichen Charakter aufweise, der eine klare Abgrenzung zur Wohnbevölkerung bedinge.

3.3 Demgegenüber macht der Pflichtige geltend, er wohne seit acht Jahren nicht mehr in der Schweiz. Im Schnitt habe er sich lediglich ungefähr zehn Tage in der Schweiz aufgehalten, um seinen Vater zu besuchen, bei Bundesbehörden zu rapportieren oder zur Einsatzvorbereitung. Diese Tage habe er nur teilweise in seiner Wohnung in D verbracht. Die Ferien oder die Zeiten zwischen zwei Einsätzen habe er bei seiner im Ausland wohnenden Partnerin verbracht oder er sei gemeinsam mit ihr auf Reisen gewesen oder im Einsatzland. Sowohl in den Ländern F, U als auch J habe er selbständig gelebt und ein eigenes Auto gehabt. Er sei nicht in einer Kaserne oder einem Verwaltungsgebäude einer internationalen Organisation kaserniert gewesen, sondern habe in normalen Wohngebäuden gelebt, in normalen Restaurants gegessen, Fitnessclubs besucht, Hotels und Strände. In U habe er die Landessprache gelernt und mit Land und Leuten Kontakt gehabt. Nicht richtig sei, dass sein Aufenthaltsstatus im Ausland prekär gewesen sei und man ihn jederzeit hätte abkommandieren können. Zwar seien die Einsätze begrenzt gewesen. Die Missionen seien aber zeitlich alle auf eine lange Dauer angelegt gewesen. Ähnlich einem Expatriate habe er daher den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen ins Einsatzland verlegt. Bei der Übernahme von Art. 24 Abs. 1 ZGB ins Steuerrecht habe das Bundesgericht eine Missbrauchsbesteuerung vor Augen gehabt, indem es habe verhindern wollen, dass jemand ins Ausland abwandere, ohne sich dort anzumelden, um sich so der Schweizer Steuerpflicht zu entziehen. Mitnichten sei er wegen einer Steuerersparnis ins Ausland gezogen. Dass er keine Steuern habe zahlen müssen, habe vielmehr daran gelegen, dass die Organisationen, für die er arbeitete, von den Gaststaaten für ihre Mitarbeitenden eine Steuerbefreiung erwirkt hätten. Bei der vom Steuerrekursgericht vertretenen Auslegung von Art. 24 Abs. 1 ZGB werde praktisch nur dem klassischen Siedler, d. h. demjenigen der wirklich auf Dauer bzw. für immer, in ein anderes Land auswandern wolle, eine Aufgabe des Schweizer Wohnsitzes zugestanden.

4. 4.1 Die vorliegende Konstellation – Steuerpflichtiger mit Arbeitsverhältnis zum Bund, der über 183 Tage ununterbrochen im Ausland tätig ist und mit Rücksicht auf dieses Arbeitsverhältnis im Ausland steuerbefreit ist – fällt in den

Anwendungsbereich von Art. 3 Abs. 5 DBG bzw. des Kreisschreibens 1 der SSK. Zwar kommt dem Kreisschreiben keine direkte Bindungswirkung zu. Soweit es aber – wie hier – eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellt, steht der Anwendung nichts entgegen (vgl. BGr, 22. März 2011, 2C\_375/2010, E. 6.2; BGE 133 V 346 E. 5.4.2). Für den Bereich der kantonalen Steuern stellt es für die Begründung eines Auslandswohnsitzes durch einen Alleinstehenden auf die Dauer des ununterbrochenen Auslandsaufenthalts ab. Liegt dieser unter einem Jahr, ist in der Regel kein Auslandswohnsitz gegeben; dauert er über ein Jahr, liegt in der Regel ein solcher vor (vgl. Ziff. 2.2.1 KS 1). Der ledige Pflichtige ist für sein Engagement im Ausland einen Vertrag über eine Dauer von exakt einem Jahr eingegangen, mit anschliessender Verlängerung um einen weiteren Monat. Aufgrund der Dauer des Aufenthalts könnte laut Kreisschreiben 1 der Wohnsitz im Inland fortbestehen, aber auch ebenso gut ein Wohnsitz im Ausland begründet worden sein. Zu prüfen sind daher die weiteren Bindungen zur Schweiz bzw. zum Aufenthaltsstaat (vgl. E. 2.3).

4.2 Vom 1. Januar bis Mitte März 2010 stand der Pflichtige nachweislich in keinem Arbeitsverhältnis zum Bund. Bis zum 23. Januar 2010 ist er offenbar unentgeltlich für ... im Land F tätig gewesen. In der Zeitspanne von der Ausreise aus dem Land F bis zum nächsten Einsatz beim Bund hat er sich mehrmals in der Schweiz aufgehalten: So wurde der öffentlich-rechtliche Arbeitsvertrag betreffend den Auslandsinsatz am 26. Februar 2010 in S unterzeichnet; als Wohnort wurde die "E-Strasse 01, 0002 D" angegeben. Ebenfalls in der Schweiz, in D, unterzeichnete der Pflichtige am 8. März 2010 seine Steuererklärung 2009. Das Beibehalten des Stockwerk eigentums, welches nicht fremdvermietet wird und dem Pflichtigen zur ständigen Verfügung steht, stellt ein starkes Indiz dafür dar, dass der Pflichtige seinen Wohnsitz trotz langjähriger Auslandsabwesenheit als "Homebase" beibehalten hat. Nach wie vor verfügt der Pflichtige über mehrere Bankkonten (Spar- und Privatkonto bei den Banken ...) in der Schweiz. Die gesamte Korrespondenz (Bankunterlagen, eingereichte Rechnungen etc.) wurde 2010 über die E-Strasse 01 abgewickelt. Daraus kann einzig geschlossen werden, dass sich das administrative Zentrum des Pflichtigen nach wie vor in der Schweiz befindet und hier sämtliche Fäden zusammenlaufen.

4.3 Zwar hat sich der Pflichtige ab März 2010 unbestrittenermassen im Land U aufgehalten. Anders als das Steuerrekursgericht vertritt das Verwaltungsgericht denn auch die Ansicht, dass die Wohnsitzbegründung im Land U bzw. einem anderen Einsatzort des Pflichtigen nicht von vornherein aufgrund eines "prekären Aufenthalts" ausgeschlossen ist. Der vom Steuerrekursgericht erwähnte IKRK-Mitarbeiter unterscheidet sich insofern vom Pflichtigen, als sich dieser mit einer privat-rechtlichen Organisation mitten in Krisenherde in aller Welt begibt und die Flexibilität aufweisen muss, von einem Moment auf den anderen an einen anderen Ort versetzt zu werden ("être prêts à partir à n'importe quel moment et à s'adapter à des changements brusques dans leur vie professionnelle, sociale ou privée", BGr, 26. Juli 2004, 2A.475/2003, E. 2.3). Der Pflichtige war demgegenüber für eine fixe Vertragsdauer von einem Jahr (mit Verlängerungsmöglichkeit) im Ausland zugeteilt. Im Vergleich dazu sind Einsätze von IKRK-Delegierten in der Regel von wesentlich kürzerer Dauer, wie das Beispiel in BGr, 30. September 1987, ASA 58 (1989/1990) S. 392 ff. zeigt: 3 Monate im Tschad, 7 Monate in Angola, 10 Monate in Salvador und Syrien. Sodann war der Pflichtige im Land U nicht etwa in Gruppenunterkünften oder Camps untergebracht, wie dies etwa bei militärischen Einsätzen der Swisscoy üblich ist, sondern mietete eine eigene Wohnung an. Die Organisation T entschädigte ihn für Unterkunft und Verpflegung durch Auszahlung eines "per diem". In der Freizeit hat er sich nach eigenen Angaben nicht von der ortsansässigen

Bevölkerung unterschieden, sondern besuchte Restaurants, Fitnesscenter etc. Seine Ferien hat er bei seiner im Ausland wohnenden Freundin oder im Einsatzgebiet verbracht. Diese Integrationsbemühungen waren aber nicht auf längere Frist angelegt, sondern der Pflichtige war sich von Anfang an bewusst, dass er seine Zelte im Land U in einem Jahr wieder wird abbrechen müssen. Wird sodann der Aufenthalt im Land U in den Gesamtkontext sämtlicher Auslandsaufenthalte des Pflichtigen von 2006–2014 eingebettet, so ist dieser Einsatzort bloss einer von insgesamt fünf Standorten in aller Welt in knapp acht Jahren. Auch wenn der Bezug zur Schweiz mit den verschiedenen Einsätzen immer kleiner wird, so kann – zumindest für die Steuerperiode 2010 – nicht gesagt werden, der Pflichtige habe sämtliche Brücken zur Schweiz abgebrochen. Ansonsten liesse sich nicht erklären, weshalb der Pflichtige sein Stockwerkeigentum während acht Jahren nicht vermietete, sondern sich – selbst bei geringer Nutzung – zur ständigen Verfügung hält und sich seine Post dort zustellen lässt. Dies schliesst eine andere Betrachtungsweise für die kommenden Steuerperioden indes nicht aus. Vielmehr muss für jeden Einsatz gesondert geprüft werden, ob der Pflichtige neuen Wohnsitz im Ausland begründet hat. Die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland wird damit nicht nur dem "klassischen Siedler", wie der Pflichtige vorbringt, vorbehalten. Vorauszusetzen ist allerdings in der Regel eine ununterbrochene, über ein Jahr dauernde, selbst wenn auch befristete Wohnsitznahme im Ausland. Diese ist vorliegend nicht gegeben.

4.4 Zu prüfen bleibt der sinngemäss geltend gemachte Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht gemäss Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV). Grundbedingung für eine ausnahmsweise "Gleichbehandlung im Unrecht" ist in jedem Fall, dass sich der Betroffene in einer gleichen oder vergleichbaren Lage befindet wie der Dritte, dem der rechtswidrige Vorteil gewährt wurde. In aller Regel geht jedoch der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor (vgl. VGr, 4. Juni 2014, SB.2013.00111, E. 4.2; BGE 122 II 446 E. 4a; BGE 112 Ib 381 E. 6). Der Pflichtige weist auf einen Fall des Schweizer Militärangehörigen O hin, der im Ausland tätig gewesen sei und hier in der Schweiz Familie mit Kindern habe. Das kantonale Steueramt habe für das Jahr 2010 keine Steuerpflicht angenommen, mit der Begründung, es handle sich bei ihm nicht um einen Swisscoy-Entsandten, weshalb er nicht unter das Kreisschreiben 1 der SSK falle. Aus dem eingereichten Auszug "Berechnungsmitteilung" vom 11. August 2011 betreffend den ebenfalls ledigen O ergibt sich, dass das kantonale Steueramt eine unterjährige Besteuerung vorgenommen hat, "da der Einsatz im Rahmen eines Mandats im Gegensatz zu Swisscoy-Entsandten nicht unter das Regime des Kreisschreibens No. 1 der Schweizerischen Steuerkonferenz fällt." Die für die Wohnsitzfrage entscheidenden Informationen gehen weder aus dem eingereichten Dokument noch aus den übrigen Akten hervor: So ist ungeklärt, wie lange der betreffende Steuerpflichtige O im Ausland tätig war, ob er dort kaserniert war oder über eine eigene Wohnung verfügte, ob er Familie in der Schweiz hat oder hier Wohneigentum besitzt. Ob ein mit dem vorliegenden Fall vergleichbarer Sachverhalt und damit gegebenenfalls ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht vorliegt, ist dem Verwaltungsgericht einzig gestützt auf die "Berechnungsmitteilung" vom 11. August 2011 nicht möglich. Es rechtfertigt sich aber nicht, die Streitsache an die Vorinstanz zu ergänzenden Abklärungen zurückzuweisen. Denn nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht nur anerkannt, wenn eine ständige gesetzeswidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und die Behörde zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke (VGr, 4. Juni 2014,

SB.2013.00111, E. 4.2.2; BGE 136 I 65 E. 5.6; BGE 134 V 34 E. 9). Hierfür liegen keine Anhaltspunkte vor. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. 5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

#### **E. 7**

79 = StR 2000, 198; BGE 125 I 54 E. 2 = Pra 88 [1999] Nr. 18). 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 (allenfalls steuerpflichtigen) Person (BGE 138 II 300 E. 3.2). Auf formelle Kriterien wie polizeiliche An- und Abmeldung, Niederlassungsbewilligung, Hinterlegung der Schriften, Ausübung des Stimmrechts oder Eintrag im Handelsregister kommt es nicht an. Solche Elemente können allerdings bei Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse Indizien für die Absicht dauernden Verbleibens sein, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (so etwa BGr, 1. Juli 2013, 2C\_1267/2012, E. 3.2; BGE 132 I 29 E. 4; 125 I 54 E. 2). Hält sich eine Person abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, kommt es darauf an, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen (BGr, 1. Juli 2013, 2C\_1267/2012, E. 3.2). Zu berücksichtigen sind Zivilstand und Familienverhältnisse, die Art der Erwerbstätigkeit, Dauer und Zweck der Aufenthalte an den jeweiligen Orten sowie die dortigen Wohnverhältnisse. Der Nachweis, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz einer natürlichen Person im Kanton befindet, obliegt der Steuerbehörde (vgl. BGr, 7. November 2012, 2C\_452/2012 und 2C\_453/2012, E. 4.4). Indessen hat der Steuerpflichtige darzu legen, dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.4). Im Übrigen gilt bei internationalen Verhältnissen der Grundsatz von Art. 24 Abs. 1 ZGB analog, wonach der einmal begründete Wohnsitz in der Schweiz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes im Ausland weiterbesteht (BGr, 1. Juli 2013, 2C\_1267/2012, E. 3.3; BGE 138 II 300 E. 3.3).

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