

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00035 vom 11. Mai 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-05-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00035

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00035 du 11 mai 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00035 del 11 maggio 2016

Regeste

Steuerhoheit (Staats- und Gemeindesteuern 2011) | Beweislast bei Wohnsitzverlegung. [Die Pflichtige verfügt an ihrem alten Zürcher Wohnsitz weiterhin über eine voll möblierte Wohnung und macht gleichwohl geltend, ihren Wohnsitz in den Kanton Tessin verlegt zu haben, was sie insbesondere mit vereinzelt Quittungsbelegen für dort getätigte Einkäufe nachzuweisen versucht.] Beweislast und Mitwirkungspflicht, wenn der frühere Wohnsitz nicht klarerweise und äusserlich erkennbar aufgegeben wurde (E. 2). Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung im Kanton Zürich und der Verzicht, diese an Dritte zu vermieten, bildet ein starkes Indiz dafür, dass der bisherige Lebensmittelpunkt im Kanton Zürich nicht aufgegeben wurde. Die in dieser Situation mitwirkungs- und beweispflichtige Pflichtige hat eine Wohnsitzverlegung nicht hinreichend nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht. Insbesondere sind die von ihr eingereichten Quittungen von Tessinern Lebensmittelgeschäften nicht geeignet, eine Wohnsitzverlegung darzulegen, zumal diese aufgrund ihrer zeitlichen Verteilung sogar eher einen lediglich vorübergehenden und sporadischen Aufenthalt im Tessin belegen und im Gegensatz zu Kontoauszügen etc. nur eine lückenhafte Überprüfung des jeweiligen Aufenthaltsortes zulassen (E. 3). Die Zürcher Steuerbehörden und Rechtsmittelinstanzen sind an die gegenteilige Beurteilung des Kantons Tessin nicht gebunden. Die Lösung des hieraus resultierenden interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikts obliegt dem Bundesgericht (E. 4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2016.00035 Urteil der 2. Kammer vom 11. Mai 2016 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch die B AG, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (Staats- und Gemeindesteuern 2011), hat sich ergeben: I. A meldete sich bei der Einwohnerkontrolle der Stadt C (ZH) per 15. Juli 2011 nach D im Kanton Tessin ab. Da der zuständige Steuerkommissär die behauptete Verlegung des Wohnsitzes in den Kanton Tessin in Abrede stellte, wurde A nach durchgeführter Untersuchung am 28. Juli 2014 für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) eingeschätzt. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 9. Februar 2015 ab. II. Den dagegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 10. Februar 2016 ab, soweit es auf diesen eintrat. III. Mit Beschwerde vom 18. März 2016 liess die Pflichtige

dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, sie sei für die Steuerperiode 2011 (allein) aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit infolge Liegenschaftsbesitzes im Kanton Zürich zu besteuern. Demgemäss sei eine deklarationsgemässe interkantonale Steuerausscheidung mit dem Kanton Tessin als Haupt- und dem Kanton Zürich als Nebensteuerdomizil vorzunehmen und der Steuerverwaltung des Kantons Tessin als Hauptsteuerdomizil mittels eines überarbeiteten Steuerteilers anzuzeigen. Somit sei ihr steuerbares Einkommen für die Steuerperiode 2011 auf den Betrag von Fr. ... und das satzbestimmende Einkommen auf Fr. ... festzusetzen. Weiter beantragte die Pflichtige die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte und das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liess sich das Steueramt der Stadt C (ZH) nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 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 jedoch im Beschwerdeverfahren über die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (vgl. RB 1982 Nr. 90).

E. 2.1

Natürliche Personen sind laut § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Haben sie weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt im Kanton, sind sie gemäss § 4 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit § 5 Abs. 2 StG aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, wenn sie an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben.

E. 2.2

Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person gemäss § 3 Abs. 2 StG, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Gemäss § 10 Abs. 3 StG in Verbindung mit Art. 68 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, in der Ende 2011 in Kraft stehenden Fassung) ist bei einem interkantonalen Wohnsitzwechsel der steuerrechtliche Wohnsitz am Ende der Steuerperiode massgeblich. Unter dem steuerrechtlichen Wohnsitz im Sinn von § 3 Abs. 1 und 2 StG 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 Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]; Art. 3 Abs. 2 StHG) und wo sich mithin der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (vgl. z. B. BGE 132 I 29 E. 4; BGE 125 I 54 E. 2). 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. Auf formelle Kriterien wie die polizeiliche An- und Abmeldung etc. 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 (vgl. BGE 132 I 29 E. 4; VGr, 14. Dezember

2011, SB.2011.00064, E. 2.1 mit Hinweisen). Hält sich eine Person abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, kommt es darauf an, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen (BGE 123 I 289 E. 2b). Zu berücksichtigen sind Zivilstand und Familienverhältnisse, die Art der Erwerbstätigkeit, Dauer und Zweck der Aufenthalte an den jeweiligen Orten sowie die dortigen Wohnverhältnisse (VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00064, E. 2.1 mit Hinweisen).

E. 2.3

Es obliegt der Steuerbehörde, die Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen folgt, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz einer natürlichen Person im Kanton befindet. Das ergibt sich allgemein aus dem Grundsatz, dass steuerbegründende Tatsachen von der die Steuerhoheit beanspruchenden Steuerbehörde zu beweisen sind. Erscheint der von der Behörde angenommene Wohnsitz im Kanton als sehr wahrscheinlich, so genügt dies in der Regel als Hauptbeweis, und es obliegt alsdann der betroffenen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons zu erbringen (vgl. BGr, 16. Februar 2010, 2C_625/2009, E. 3.2; VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00064, E. 2.2 mit Hinweisen). Die dem Steuerpflichtigen nach dem Gesetz obliegenden Mitwirkungspflichten können die Person, über welche die Steuerhoheit beansprucht wird, wesensgemäss nur treffen, wenn deren Steuerpflicht im Kanton (rechtskräftig) feststeht (RB 1992 Nr. 17; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 3 DBG N. 60). Unter diesen Umständen kann an die Verweigerung der Mitwirkung bei der Feststellung der Steuerhoheit auch keine Sanktion geknüpft werden. Ist jedoch der Hauptbeweis für die Steuerpflicht von der Steuerbehörde geleistet worden, so obliegt es immerhin der präsuntiv steuerpflichtigen Person im Rahmen des Gegenbeweises, das von ihr verfochtene Fehlen der subjektiven Steuerpflicht von sich aus durch eine hinreichend substantiierte Sachdarstellung zu untermauern und hierfür beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten. In diesem Sinn – und nicht als Geltung der gesetzlichen Mitwirkungspflichten für lediglich präsuntiv steuerpflichtige Personen – sind denn auch die bundesgerichtlichen Erwägungen mit Blick auf die Verlegung des bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitzes aus dem Kanton zu verstehen, wonach der bisher steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort aufzuerlegen ist, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. BGr, 22. August 2008, 2C_175/2008, E. 3.2; BGr, 15. Oktober 2007, 2C_183/2007, E. 3.2; BGr, 7. Dezember 2006, 2P.165/2006, E. 4.3). Das bedeutet, dass eine Verlegung des Lebensmittelpunkts der Lebensbeziehungen dann eingetreten ist, wenn der frühere Wohnsitz klarerweise und äusserlich erkennbar aufgegeben wurde. Das frühere Domizil ist somit dann als fortbestehend zu betrachten, wenn der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht ist (Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach, Kommentar zum interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 6 N. 94 ff. mit Hinweisen; VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00064, E. 2.2 mit Hinweisen).

E. 3.1

Die Pflichtige bringt sinngemäss vor, dass sie den Nachweis eines persönlichen Wohnsitzes im Kanton Tessin per Ende 2011 erbracht habe und es den Vorinstanzen nicht gelungen sei, Gegenteiliges zu beweisen. Insbesondere würden die vorinstanzlich ins Feld geführten Feststellungen zum Energieverbrauch der Liegenschaft in C (ZH) und der Fahrzeugnutzung der Pflichtigen keine Grundlage für die abschliessende Beurteilung und Festlegung des

steuerrechtlichen Wohnsitzes bilden.

E. 3.2

Vorliegend bestehen zahlreiche Indizien, welche gegen eine Wohnsitzverlegung in den Kanton Tessin sprechen: - Die bisherige Liegenschaft in C (ZH) befindet sich nach wie vor im Eigentum der Pflichtigen und steht dieser weiterhin im voll möblierten Zustand zur Verfügung. - Es fehlen Belege, welche einen Umzug oder eine Neueinrichtung der Tessiner Wohnung nachweisen. - Strom-, Wasser und andere Unterhaltskosten der Wohnung in C (ZH) haben sich nach dem behaupteten Wegzug in den Kanton Tessin nicht massgeblich verändert. - Die Aufenthaltsdauer in D (TI) und in C (ZH) wurde von der Pflichtigen nicht detailliert aufgezeigt und nur lückenhaft mit Quittungsbelegen nachgewiesen. - Die Pflichtige ist als Verwaltungsrätin für mehrere Firmen im Kanton Zürich oder in der Deutschschweiz tätig, was zumindest eine zeitweilige Anwesenheit in der Deutschschweiz voraussetzt. - Die Pflichtige benutzt ein im Kanton Zürich eingelöstes (Geschäfts-)Fahrzeug.

E. 3.3

Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass die Verlegung des Wohnsitzes nach der dargelegten Rechtsprechung grundsätzlich durch die Pflichtige nachzuweisen ist: So bildet die Beibehaltung der bisherigen Wohnung im Kanton Zürich und der Verzicht, diese an Dritte zu vermieten, ein starkes Indiz dafür, dass der bisherige Lebensmittelpunkt in C (ZH) nicht definitiv aufgegeben wurde (vgl. Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 3 StG N. 86). Zudem untersteht die Pflichtige bereits aufgrund ihrer Liegenschaft in C (ZH) weiterhin der Zürcher Steuerhoheit und hat bereits deshalb an der Feststellung des einschätzungsrelevanten Sachverhalts mitzuwirken (§ 132 Abs. 1 StG). Es obliegt damit der Pflichtigen, eine Wohnsitzverlegung in den Kanton Tessin nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Es kann deshalb offenbleiben, inwieweit die weiteren von den Vorinstanzen aufgeführten Indizien zuverlässige Rückschlüsse auf den Wohnsitz der Pflichtigen per Ende 2011 zulassen. Jedenfalls sind der weitgehend auf gleichem Niveau verharrende Energie- und Wasserverbrauch der Liegenschaft in C (ZH) und die Nutzung eines Zürcher Geschäftsfahrzeugs nicht geeignet, eine Wohnsitzverlegung in den Kanton Tessin zu belegen, was auch von der Pflichtigen nicht in Abrede gestellt wird. Ebenso mag es plausibel sein, dass der Pflichtigen keine Aufwendungen für den Umzug entstanden sind, da sie im Tessin bereits über einen komplett möblierten Haushalt verfügte. Eine tatsächliche Verlegung des Wohnsitzes in den Kanton Tessin ist damit aber ebenfalls nicht nachzuweisen.

E. 3.4

Die Pflichtige hat sodann trotz entsprechender Aufforderungen durch die Vorinstanzen weder Kontoauszüge noch Kreditkartenabrechnungen noch Belege für EC-Geldautomatenbezüge und EC-Zahlungsvorgänge eingereicht. Stattdessen versucht sie, die behauptete Wohnsitzverlegung durch einzelne Barzahlungsbelege bzw. Quittungen von Tessinern Lebensmittelgeschäften zu untermauern. Während Kontoauszüge und Kreditkartenabrechnungen usw. die mit Kredit- und EC-Karte vorgenommenen Transaktionen zuverlässig und lückenlos dokumentieren, sind gesammelte Quittungen hierfür wenig geeignet: So ist nicht ausgeschlossen, dass die steuerpflichtige Person durch die selektive Einreichung von Quittungen ihren eigenen Standpunkt zu untermauern versucht und Quittungen zurückhält, welche ihre Sachverhaltsdarstellung schwächen.

Zudem werden gewöhnliche Kassaquittungen nicht namentlich für eine bestimmte Person ausgestellt und können damit auch von Drittpersonen stammen. Auch wenn es nachvollziehbar erscheint, dass die Pflichtige nicht sämtliche Quittungen seit der behaupteten Übersiedlung in den Kanton Tessin aufbewahrt hat, ist die zeitliche Verteilung der eingereichten Belege auffällig: Während bestimmte, kurze Zeitperioden dicht mit Quittungen belegt sind, liegen dazwischen grössere Lücken, zu welchen keine Quittungen eingereicht wurden. Eine solche zeitliche Verteilung ist gerade bei bloss vorübergehenden Ferien- und Wochenend-Aufenthalten im Tessin zu erwarten, während ein überwiegender Aufenthalt im Tessin eine gleichmässige Verteilung nahegelegt hätte. Ein Grossteil der Quittungen stammt zudem aus dem Jahr 2012 und vermag damit eine Wohnsitzverlegung im Jahr 2011 nicht zu belegen. Immerhin ist aber festzustellen, dass sich die auffällige zeitliche Verteilung auch im Jahr 2012 fortsetzt. Die vorgelegten Quittungsbelege vermögen damit eine Wohnsitzverlegung nicht zu untermauern und legen von der zeitlichen Verteilung her sogar eher lediglich vorübergehende und sporadische Aufenthalte im Kanton Tessin nahe. Wie zumindest aus den Belegen der vorangegangenen Steuerperiode 2010 hervorgeht, pflegte die Pflichtige zudem, ihre laufenden Zahlungen bei einer lokalen Poststelle in C (ZH) abzuwickeln und von der Post quittieren zu lassen. Damit erscheint auch der Umstand, dass neben den Barquittungen für Tessiner Lebensmittelgeschäfte keine Postquittungen eingereicht wurden, auffällig: Dies zumal derartige Postquittungen in der Regel eher aufbewahrt werden als Quittungen von Lebensmittelgeschäften – und in der vorangegangenen Steuerperiode von der Pflichtigen (als Steuerbelege) auch tatsächlich aufbewahrt wurden. Eine zuverlässigere Beurteilung wäre mit den von den Vorinstanzen einverlangten Kontoauszügen etc. möglich gewesen. Selbst wenn die Pflichtige gemäss eigenen Angaben weder EC-Karte noch Kreditkarte regelmässig benutzt, wäre es ihr zumindest möglich und zumutbar gewesen, detaillierte Bankkontoauszüge für die zweite Hälfte des Jahres 2011 einzureichen. So wäre beispielsweise auch bei Barabhebungen (an Geldautomaten oder auch direkt am Bankschalter) aus den Details der Bankauszüge ersichtlich gewesen, wo die entsprechenden Transaktionen stattgefunden haben. Damit wäre insbesondere überprüfbar gewesen, wo sich die Pflichtige in den nicht durch Quittungen belegten Zeiträumen aufgehalten hat. Indem es die Pflichtige trotz Beweisaufgabe vom 25. August 2015 und Mahnung vom 19. Oktober 2015 versäumte, entsprechende Bankauszüge einzureichen, hat sie nicht nur ihrer Mitwirkungspflicht verletzt, sondern es darüber hinaus auch versäumt, einen tauglichen Beweis zur Untermauerung ihrer eigenen Sachdarstellung einzureichen.

E. 3.5

Die Pflichtige hat zudem erst Ende 2012 ihre Tessiner Adresse gegenüber den Stadtwerken in C (ZH) als Rechnungsadresse angegeben und erhielt selbst im Jahr 2012 noch Rechnungen an ihre Adresse in C (ZH) sowie an eine Postfachadresse in E (ZH). Auch dies legt nahe, dass sich ihr Lebensmittelpunkt Ende 2011 (noch) nicht in den Kanton Tessin verlagert hat. Für eine Wohnsitzverlegung spricht allein der Umstand, dass die Pflichtige sich bei der Einwohnerkontrolle in den Tessin abgemeldet hat. Diesem formellen Kriterium ist jedoch angesichts der ansonsten fehlenden Anhaltspunkte für eine Wohnsitzverlegung keine entscheidungswesentliche Bedeutung zuzumessen. Vertiefte soziale Beziehungen in den Tessin werden von der Pflichtigen zwar behauptet, aber nicht weiter belegt. Auch ihre Familienangehörigen halten sich nur ferienhalber im Tessin auf. Im Übrigen wären der Pflichtigen auch noch andere Wege offen gestanden, eine tatsächliche Verlegung ihres Wohnsitzes nachzuweisen, z. B. durch detaillierte Telefonabrechnungen des

Festnetzanschlusses in der Tessiner Liegenschaft, Arztrechnungen usw. Diesbezügliche Beweisaufgaben durch die Vorinstanzen konnten jedoch unterbleiben: So wirkte die Pflichtige ohnehin nur mangelhaft an der Sachverhalterstellung mit. Indes wäre es angesichts der klaren Indizien gegen einen Tessiner Wohnsitz ohnehin primär Aufgabe der beweisbelasteten Pflichtigen gewesen, die Wohnsitzverlegung nachzuweisen und hierfür Beweise zu offerieren. Damit deuten die vorliegenden Indizien insgesamt darauf hin, dass sich die Pflichtige im Jahr 2011 nur sporadisch im Kanton Tessin aufhielt und weiterhin in C (ZH) wohnhaft war. Jedenfalls hat sie den ihr obliegenden Beweis einer Wohnsitzverlegung nicht erbracht.

E. 4

Da mit Einschätzungsentscheid vom 20. Februar 2013 auch die zuständige Einschätzungsbehörde des Kantons Tessin die Steuerhoheit für die Steuerperiode 2011 in Anspruch nimmt und von einer unbeschränkten Steuerpflicht der Pflichtigen im Kanton Tessin ausgeht, liegt ein interkantonaler Doppelbesteuerungskonflikt vor. Die Beurteilung durch die Tessiner Steuerbehörden ist jedoch für die Zürcher Steuerbehörden und Rechtsmittelinstanzen nicht bindend und der daraus resultierende interkantonale Doppelbesteuerungskonflikt ist letztlich durch das Bundesgericht zu entscheiden. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht dieser keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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