

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00045 vom 18. April 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-04-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00045

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00045 du 18 avril 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00045 del 18 aprile 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2010 | Steuerrechtlicher Wohnsitz im internationalen Verhältnis. [Strittig ist, ob die Pflichtigen in der Schweiz ihren Wohnsitz hatten oder ob getrennte Wohnsitze in der Schweiz und in Südafrika bestanden haben.] Vereinigung SB.2017.00045 und SB.2017.00046 (E. 1.1). Nach der Pensionierung des Pflichtigen hielt er sich weiterhin in Südafrika auf und tätigte berufliche Aktivitäten für eine AG mit Sitz im Kanton Zürich, welche er gemeinsam mit seiner Ehefrau gegründet hatte. Auch wenn der Pflichtige nachweislich für diese AG in Südafrika Geschäfte getätigt hatte, so kann daraus nicht geschlossen werden, dass er auch seinen Lebensmittelpunkt in dieser Zeit dorthin verlagert hätte (E. 4.3.2). Der Pflichtige vermag auch keine nennenswerten persönlichen Aktivitäten in Südafrika nachzuweisen und es ist nicht glaubhaft, dass er, welcher die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und bis zum 60. Lebensjahr in der Schweiz gelebt hatte, wo auch seine Ehefrau Wohnsitz hat, jegliche persönliche Kontakte abgebrochen hätte (E. 4.3.3). Die Pflichtigen sind gemeinsam zu veranlagern und unbeschränkt steuerpflichtig (E. 4.4). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Die Pflichtigen machen vorab die Verletzung von § 149 Abs. 1 StG geltend, wonach das Steuerrekursgericht seit Abschluss der Sachverhaltsermittlungen, der den Parteien angezeigt wird, innert 60 Tagen zu entscheiden hat. Bei der Behandlungsfrist handelt es sich um eine Ordnungsfrist, deren Nichteinhaltung ohne Folgen für die Rechtmässigkeit des materiell-rechtlichen Entscheids bleibt. Aus einer allfälligen Verletzung können die Pflichtigen jedoch keine Ansprüche herleiten, insbesondere nicht den Anspruch auf eine gesetzeswidrige Einschätzung (vgl. Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2016, § 149 N. 18 ff., mit Hinweisen).

E. 3.1

Natürliche Personen sind laut Art. 3 DBG bzw. § 3 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben (Abs. 1). Einen steuerlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. 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). Die Steuerpflicht beginnt mit dem Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige in der Schweiz bzw. im Kanton steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nimmt oder im Kanton steuerbare Werte erwirbt (§ 10 Abs. 1 StG; Art. 8 Abs. 1 DBG). Die Steuerpflicht endet mit dem Tod oder dem Wegzug des Steuerpflichtigen aus

der Schweiz bzw. dem Kanton oder dem Wegfall der in der Schweiz bzw. im Kanton steuerbaren Werte (§ 10 Abs. 2 StG; Art. 8 Abs. 2 DBG).

E. 3.2

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Praxis genügt es für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht, die Verbindung zum bisherigen Wohnsitz zu lösen. Es ist vielmehr entscheidend, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist (BGr, 8. November 2015, 2C_873/214, mit Hinweisen und auch zum Folgenden). Obschon Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG – anders als noch Art. 4 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 350; in Kraft bis 31. Dezember 1994) – zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht mehr ausdrücklich auf das Zivilgesetzbuch (Art. 23–26 ZGB) verweisen, hat sich der rechtliche Gehalt dieses Begriffs nicht verändert und lehnt sich weitgehend an den Wohnsitzbegriff des ZGB an (BGE 138 II 300 E. 3.3, mit Verweis auf die Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 86 und 155). Damit gilt grundsätzlich, dass niemand an mehreren Orten gleichzeitig Wohnsitz haben kann. Ebenfalls gilt weiterhin, dass der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen bleibt (sog. *rémanence du domicile*; vgl. Art. 24 Abs. 1 ZGB). Nicht entscheidend ist, wann sich der Pflichtige am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt er sich ins Ausland, so hat er die direkte Bundessteuer und Staatssteuer zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet. Eine andere Sichtweise würde eine zu grosse Missbrauchsgefahr nach sich ziehen (BGE 138 II 300 E. 3.3). Gleiches gilt auch für die Staats- und Gemeindesteuern, da die Voraussetzungen der Steuerpflicht analog zur direkten Bundessteuer sind.

E. 3.3

Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist insbesondere bei internationalen Sachverhalten aber zur Mitwirkung und zur umfassenden Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit von der steuerpflichtigen Person darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (BGE 138 II 300 E. 3.4). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, besteht nach dem Gesagten das bisherige Domizil fort.

E. 3.4

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. Bei Ungewissheit der tatsächlichen Verhältnisse sind Indizien für den Lebensmittelpunkt unter anderem der gewöhnliche Aufenthalt und der Schwerpunkt der persönlichen, familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, der Zivilstand und die Familienverhältnisse (Heirat und Konkubinat), die regelmässige Heimkehr, das Alter, die Art der Erwerbstätigkeit (selbständig oder unselbständige berufliche Aktivität), die Nationalität des Arbeitgebers, die Dauer und der Zweck des Aufenthalts (Dauer- oder temporärer Aufenthalt) sowie die Wohnverhältnisse an den jeweiligen Orten, z. B. eigenes Haus, Wohnung, Hotelaufenthalt (Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin

Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 4 Rz. 41). 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 ebenfalls Indizien für die Absicht dauernden Verbleibens sein, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafürspricht (so etwa BGE 132 I 29 E. 4.1 = Pra 96 [2007] Nr. 5; BGr, 17. August 2012, 2C_92/2012, E. 4.1; 22. Februar 2008, 2P.5/2007, E. 2.2).

E. 3.5

Hält sich eine Person abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, kommt es darauf an, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen, was jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls unter Anwendung der angeführten Indizien zu beurteilen ist (BGE 132 I 29 E. 4.2 mit Hinweisen; BGr, 1. Juli 2013, 2C_1267/2012, E. 3.2; vgl. VGr, 4. Juli 2012, SB.2011.00132, E. 2.2; VGr, 3. März 2010, SB.2009.00090, E. 2.2). Handelt es sich insbesondere um ein internationales Verhältnis, wird ein ausländischer Wohnsitz noch nicht allein dadurch begründet, dass die steuerpflichtige Person nicht regelmässig von ihrem Arbeitsort im Ausland an ihren Familienort in die Schweiz zurückkehrt. Die geschäftlichen Interessen des Steuerpflichtigen können in internationalen Verhältnissen nur dann von Bedeutung sein, wenn sie einen überwiegenden Teil seiner Gesamtinteressen darstellen. Auf formalisierte Kriterien wie einer regelmässigen Heimkehr oder einer leitenden Stellung kommt es dabei nicht an, da diese im internationalen Verhältnis kaum Sinn machen. (vgl. BGr, 7. November 2012, 2C_452/2012, E. 4.6). Wirtschaftliche Beziehungen bestehen vor allem zu örtlich gebundenen Tätigkeiten, Einnahmequellen und Vermögensgegenständen.

E. 4.1

Das pflichtige Ehepaar lebte bis 31. Januar 2007 unbestritten in G (Kt. H). Während die Steuerjahre 2007 bis 2009 nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind, ist nunmehr zu prüfen, ob es den Pflichtigen gelungen ist nachzuweisen, dass der Ehemann für das streitbetreffende Steuerjahr seinen Lebensmittelpunkt von der Schweiz nach Südafrika verschoben hat. Unbeachtlich ist dabei der Umstand, dass das Steueramt des Kantons H seine Steuerhoheit ab 31. Januar 2007 nicht mehr beanspruchte und für den Zeitraum ab Februar 2007 bestätigte, der Wohnsitz des Pflichtigen befände sich in Südafrika. Umso mehr wäre es an den Pflichtigen gewesen, den Entscheid des kantonalen Steueramts Zürich für die Steuerperiode 2007, mit dem es seit dem Zuzug aus dem Kanton H von einem gemeinsamen ehelichen Wohnsitz und damit von einer unbeschränkten Steuerpflicht beider Ehegatten im Kanton Zürich ausging, anzufechten. Schliesslich ist für den heutigen Entscheid nicht wesentlich, dass die Personalvorsorge K auf den an den Pflichtigen ausbezahlten Rentenleistungen einen Quellensteuerabzug vornahm.

E. 4.2

Auch wenn die Einschätzungen 2007–2009 unangefochten blieben, so sind für die Bestimmung des Wohnsitzes im streitbetreffenen Steuerjahr 2010 auch die Lebensumstände der Vorjahre zu berücksichtigen. Der Pflichtige trat anfangs 2007 mit knapp 60 Jahren eine Stelle in Südafrika an. Arbeitgeberin war die Tochtergesellschaft der E AG mit Sitz in der Schweiz. Er war als Expatriate angestellt. Der Arbeitsvertrag unterstand ausdrücklich schweizerischem Recht. Der Lohn wurde in Schweizer Franken

ausbezahlt und mit einem schweizerischen Lohnausweis bestätigt. Ferner wurden ihm und seiner Ehefrau jährlich vier Flugtickets für eine Heimreise in die Schweiz bezahlt und es wurde ihm von der Arbeitgeberin ein Haus zur Miete in Südafrika zur Verfügung gestellt. Die Pflichtigen machen Angaben über die Anzahl Tage ihrer Anwesenheit in Südafrika in den Jahren 2007 bis 2009: Im Jahr 2007 hielt sich der Pflichtige 301 Tage und seine Ehefrau 156 Tage in Südafrika auf. Im Jahr 2008 waren das betreffend den Pflichtigen 309 Tage und betreffend seine Ehefrau 202 Tage. Im Jahr 2009 war der Pflichtige sodann 197 Tage und seine Ehefrau 156 Tage in Südafrika anwesend. Per 19. Mai 2007 gab die pflichtige Ehefrau ihre Anstellung als ... in der Schweiz auf. Im Februar 2009 gründete das pflichtige Ehepaar die L AG mit Sitz in J (Kt. ZH). Die Ehefrau war für ... zuständig. Per 1. Dezember 2009 nahm sie zusätzlich eine unselbständige Erwerbstätigkeit bei der Stiftung M in der Schweiz auf. Der Pflichtige wurde am 1. Juli 2009 im Alter von 63 Jahren bei der E AG pensioniert. Danach bezog er eine selbst möblierte Dreizimmerwohnung und tätigte geschäftliche Aktivitäten für die L AG und war Verwaltungsrat beim Unternehmen N.

E. 4.3.1

Wie bereits die Vorinstanz zu Recht festgestellt hatte, war der Wohnsitz der Ehefrau nach wie vor unbestritten in der Schweiz bzw. in J (Kt. ZH) und hat sich auch der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen in dieser Zeit nicht nach Afrika verschoben. Zwar hielt er sich während der Mehrheit des Jahres an seinem Arbeitsplatz in Afrika auf. Im internationalen Verhältnis wird jedoch ein ausländischer Wohnsitz noch nicht allein dadurch begründet, dass der Pflichtige nicht regelmässig von seinem Arbeitsort im Ausland an seinen Familienort in die Schweiz zurückkehrt. Dies war aufgrund des Arbeitspensums von hundert Prozent auch nicht möglich. Immerhin kehrte er regelmässig in das im gemeinsamen Eigentum stehende Haus in J (Kt. ZH) zu seiner Ehefrau zurück. Daneben unternahm das Ehepaar auch zahlreiche Reisen in andere Länder, was ebenfalls kein Indiz für eine Verlagerung des Lebensmittelpunkts nach Südafrika darstellt. Auch wenn der Pflichtige im Zeitpunkt der Fertigstellung des Einfamilienhauses in J (Kt. ZH) seine Stelle bereits in Südafrika angetreten hatte, hielt sich das Ehepaar hier in der Schweiz weiterhin ein Eigenheim, während dem Pflichtigen in D lediglich ein von seiner Arbeitgeberin während seiner Anstellung gemietetes Haus zur Verfügung gestellt wurde. Wie bereits das Steuerrekursgericht zu Recht festgestellt hatte, war die Anstellung des Pflichtigen bei der ... bereits von Anfang an bis zur Pensionierung des Pflichtigen begrenzt, die nach rund 2 ½ Jahren erfolgte. Ferner wurden ihm, wie bereits erwähnt, der Lohn und das Pensionskassenguthaben in Schweizer Franken in die Schweiz ausbezahlt und unterstand auch der Arbeitsvertrag schweizerischem Recht. Damit hatte sich zwar der Arbeitsort des Pflichtigen nach Südafrika verlegt, jedoch kann daraus nicht geschlossen werden, dass sich auch seine wirtschaftlichen Interessen dorthin dauerhaft verlagert hätten.

E. 4.3.2

Nach der Pensionierung per 1. Juli 2009 hielt sich der Pflichtige weiterhin auch im streitbetroffenen Steuerjahr 2010 in Südafrika auf und tätigte berufliche Aktivitäten für die L AG, mit Sitz in J (Kt. ZH), welche er gemeinsam mit seiner Ehefrau gegründet hatte. Die Ehefrau führte ... von der Schweiz aus. Dass der Pflichtige ein Entgelt für seine Tätigkeiten erhielt, wird weder behauptet, noch ist dies nachgewiesen. Auch wenn unbestritten ist, dass der Pflichtige nachweislich für die L AG in Südafrika Geschäfte getätigt hatte, so kann damit nicht geschlossen werden, dass er auch seinen Lebensmittelpunkt in dieser Zeit

dorthin verlagert hätte. Nichts anderes ergibt sich aus dem Verwaltungsratsmandat beim Unternehmen N. Welche konkreten Tätigkeiten der Pflichtige dabei übernommen haben soll, welche auf eine Verlegung des Lebensmittelpunkts nach Südafrika schliessen lassen könnten, legen die Pflichtigen indessen nicht dar. Da er für eine von ihm gegründete Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz tätig war, lagen letztlich auch seine wirtschaftlichen Interessen nach wie vor in der Schweiz. Zudem war in der streitbetroffenen Zeit auch seine Anwesenheit in Südafrika rückläufig und bewohnte er lediglich noch eine gemietete Dreizimmerwohnung. Die vom Pflichtigen behaupteten Anzahl an Tage im Jahr 2010, welche er in Südafrika verweilt haben soll, lassen sich anhand der Passstempel nicht vollständig nachweisen.

E. 4.3.3

Der Pflichtige vermag während seiner Anwesenheit in Südafrika auch keine nennenswerten persönlichen oder gesellschaftlichen Aktivitäten in D nachzuweisen. Selbst wenn er in der fraglichen Zeit Mitglied eines Golfclubs in D war, so wird nicht substantiiert dargelegt, dass er am Clubleben aktiv teilgenommen hatte. Weitere persönliche Kontakte werden zwar behauptet und bestätigt, jedoch ist nicht näher dargelegt, worin diese im Konkreten bestanden hätten. Was seine Mitgliedschaft bei ... betrifft, so ist eine solche Zugehörigkeit rein beruflich motiviert. Demgegenüber ist nicht glaubhaft, dass der Pflichtige, welcher die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und bis zum 60. Lebensjahr in der Schweiz gelebt hatte, wo auch seine Ehefrau Wohnsitz hat, jegliche persönliche Kontakte in die Schweiz abgebrochen hätte. Immerhin besitzt das Ehepaar weiterhin eine Passivmitgliedschaft in einem Golfclub im Kanton H, was auch für den Rückkehrwillen des Pflichtigen in die Schweiz spricht. Mitte 2011 kehrte er auch tatsächlich wieder zurück.

E. 4.4

Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass der Pflichtige seinen Lebensmittelpunkt auch im Steuerjahr 2010 nach wie vor im Kanton Zürich hatte, wo auch unbestritten der Wohnsitz der pflichtigen Ehefrau ist. Aufgrund obiger Ausführungen ergibt sich damit, dass es den Pflichtigen nicht gelungen ist, den Wohnsitzwechsel nach Südafrika nachzuweisen, weshalb sie weiterhin in der Schweiz als ansässig zu betrachten und hier nach innerstaatlichem Recht gemeinsam zu veranlagern und unbeschränkt steuerpflichtig sind.

E. 4.5

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Südafrika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 8. Mai 2007 in Kraft getreten am 27. Januar 2009 (SR 0.672.911.82, DBA CH-Südafrika). Da der Pflichtige sowohl in der Schweiz als auch in Südafrika über eine ständige Wohnstätte verfügt, gilt er in dem Staat als ansässig, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) hat (Art. 4 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 lit. a DBA CH-Südafrika). Wie bereits oben ausgeführt, befindet sich die ständige Wohnstätte bzw. der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers weiterhin in der Schweiz, wo er zusammen mit seiner Ehefrau in J (Kt. ZH) ein Eigenheim bewohnt.

E. 4.6

Da die Beschwerdeführenden bezüglich der Einschätzungsfaktoren weder einen bestimmten noch bestimmbareren Antrag stellen und sich auch nicht weiter substantiell mit der Einschätzungen auseinandersetzen, ist darauf nicht weiter einzugehen. Dies führt zur

Abweisung der Beschwerde.

E. 5

Die Gerichtskosten der Verfahren SB.2017.00045 sowie SB.2017.00046 sind den unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG; bzw. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG).

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