

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00117 vom 11. März 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-03-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00117

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00117 du 11 mars 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00117 del 11 marzo 2020

Regeste

Steuerhoheit (01.01.-31.12.2009) | [Subjektive Steuerpflicht; Steuerdomizil eines im Kanton Zürich wohnhaften und im Kanton Zug arbeitenden deutschen Staatsangehörigen] Der Pflichtige kam 2007 aus beruflichen Gründen von Deutschland in den Kanton Zürich und bewohnte mit seiner Freundin, die ihm im Laufe des Jahres 2008 folgte, eine 5,5-Zimmerwohnung. Er arbeitete im Kalenderjahr 2009 als Geschäftsführer (CEO) im Kanton Zug. Ab März 2009 mietete er am Arbeitsort Räumlichkeiten und meldete sich im Dezember 2009 dort auch privat an. Per Ende Juli 2010 meldete er sich wieder an seiner vormaligen Wohnadresse im Kanton Zürich an. Gemäss den Akten war in den am Arbeitsort gemieteten Räumen keine Duschkabine, sondern lediglich Toiletten mit Handwaschbecken vorhanden, die sich zudem auf dem Gang befanden und wohl zur Mitbenutzung mit anderen Mietern gedacht waren. Hinweise auf eine Kochmöglichkeit fehlten ganz. In den eingereichten Kreditkartenabrechnungen finden sich kaum Hinweise auf Restaurantbesuche oder Lebensmitteleinkäufe am Arbeitsort. Geschäftsessen wurden gemäss den Spesenabrechnungen über den Arbeitgeber verrechnet. Für die Anknüpfung des Hauptsteuerdomizils am Arbeitsort fehlt es somit bereits an einer geeigneten Wohnstätte (E. 3.4). Offengelassen, ob der Pflichtige als leitender Angestellter im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt und ob seine Steuerfaktoren hälftig auf Haupt- und Nebensteuerdomizil zu verteilen sind (E. 3.5 und E. 4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2019.00117 Urteil der 2. Kammer vom 11. März 2020 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Nicole Aellen. In Sachen A, vertreten durch lic. iur. B, Beschwerdeführer, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit (1.1.–31.12.2009), hat sich ergeben: I. A kam 2007 aus beruflichen Gründen von Deutschland in C im Kanton Zürich. Zusammen mit seiner Partnerin, die ihm im Laufe des Jahres 2008 folgte, bewohnte er eine 5 ½-Zimmerwohnung an der D-Strasse 01 in C. Er arbeitete im Kalenderjahr 2009 als Geschäftsführer (CEO) der E Holding AG (damals F AG) mit Sitz in G, Kanton Zug. Das dabei erzielte Erwerbseinkommen unterlag der Quellensteuer. Ab März 2009 mietete er an der H-Strasse 02 in I im Kanton Zug Räumlichkeiten. Per 18. Dezember 2009 meldete er sich dort auch privat an. Per 30. Juli 2010 meldete er sich wieder an der vormaligen Adresse in C an. Am 12. August resp. am 30. September 2014 teilte die Steuerverwaltung der Stadt G, Kanton Zug dem kantonalen Steueramt Zürich mit, dass sie die Steuerhoheit für den nachträglich ordentlich zu veranlagende Quellensteuerpflichtigen beanspruche und das

kantonale Steueramt Zürich habe bei Zweifeln über die Wohnsitzverlegung des Steuerpflichtigen von C nach I die entsprechenden Abklärungen vorzunehmen und gegebenenfalls einen Steuerhoheitsentscheid zu fällen. Mit Vorentscheid vom 23. Juli 2015 beanspruchte das kantonale Steueramt die Steuerhoheit für das Jahr 2009 für den Kanton und die Stadt C. Am 30. November 2016 wies das kantonale Steueramt die dagegen erhobene Einsprache ab. II. Den dagegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 29. Oktober 2019 ab. III. Mit Beschwerde vom 4. Dezember 2019 beantragte A dem Verwaltungsgericht, der Entscheid des Steuerrekursgericht vom 29. Oktober 2019 sei hinsichtlich der Abweisung des Eventualbegehrens betreffend Zuweisung des Hauptsteuerdomizils an den Kanton Zug bzw. des Nebensteuerdomizils an den Kanton Zürich für die Steuerperiode 2009 aufzuheben, dem Kanton Zug das Hauptsteuerdomizil und dem Kanton Zürich das Nebensteuerdomizil unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zuzusprechen und das Erwerbseinkommen sowie das bewegliche Vermögen inkl. daraus fliessende Erträge für die Steuerperiode 2009 zwischen Zürich und Zug hälftig aufzuteilen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt am 13. Dezember 2019 auf Abweisung der Beschwerde. 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 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).

E. 2.1

Der steuerrechtliche Wohnsitz einer unselbständig erwerbenden Person ist grundsätzlich der Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. 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. Dies bedingt eine sorgfältige Berücksichtigung und Gewichtung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar; eine bloss affektive Bevorzugung des einen oder anderen Ortes fällt nicht ins Gewicht (zum Ganzen: BGr, 6. Juni 2018, 2C_296/2018, E. 2.2.1; BGr, 1. Dezember 2012, 2C_270/2012, E. 2.4). Dies gilt sowohl harmonisierungs- (Art. 3 Abs. 2 StHG; BGE 138 II 300 E. 3.2) als auch doppelbesteuerungsrechtlich (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV]; BGE 132 I 29 E. 4.1). 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).

E. 2.2

Bei Personen, die eine abhängige Erwerbstätigkeit in leitender Funktion ausüben, anerkennt die Rechtsprechung den Arbeitsort als Hauptsteuerdomizil, falls der Steuerpflichtige dort eine eigentliche Wohnstätte unterhält (Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Zweifel et. al. [Hrsg.], Kommentar zum interkantonalen Steuerrecht, § 6 N. 51 mit Verweisen). Wenn der Steuerpflichtige jedoch täglich zu seiner Familie zurückkehrt, oder überhaupt nicht am Arbeitsort wohnt, so ist das Bundesgericht der Auffassung, dass er trotz führender Stellung seinen steuerlichen Wohnsitz am Wohnort der Familie hat (BGE 132 I 29 E. 4.2).

E. 3.1

Im vorliegenden Verfahren ist – nachdem der Entscheid der Vorinstanz, dass sich der Lebensmittelpunkt weiterhin in der Stadt C befand, anerkannt wurde – noch streitig, ob sich das Hauptsteuerdomizil des Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2009 aufgrund seiner leitenden Stellung am Arbeitsort in G, Kanton Zug, befand und dem Kanton Zürich lediglich das Nebensteuerdomizil für diesen Zeitraum zuzusprechen ist.

E. 3.2

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die Unternehmensgruppe, zu der die von ihm als CEO geleitete E AG gehört, ambitionierte Wachstumsziele verfolgte. Die Organisation der Unternehmensgruppe sei im Zeitraum 2009/2010 auf 247 Mitarbeitende sowie rund 800 Promotoren und 120 Call-Center-Agenten (Teilzeitangestellte auf temporärer Basis) angewachsen. In diesem Zeitpunkt sei der Entscheid gefallen, die sich an sechs Orten angesiedelten Aktivitäten in G, Kanton Zug, zu zentralisieren, weshalb ein Büro gefunden, der Ausbau geleitet und der Umzug vorbereitet werden mussten. Aus diesem Grund habe er in I eine Wohnung mit Verwendungszweck Privat/Geschäftlich gemietet. Er sei ausschliesslich mit der Reorganisation und dem Aufbau seiner Unternehmensgruppe beschäftigt gewesen und hätte sich deshalb grösstenteils in G aufgehalten und auch da übernachtet. Die mit den Bank- und Kreditkartenauszügen belegten Einkäufe untertags würden einzig belegen, dass er sich vorwiegend zu beruflichen Zwecken (Termine, insbesondere Sitzungen mit und in C ansässigen Kunden und Geschäftspartnern) in C aufgehalten habe, wo grosse Kunden wie die Unternehmen J und K etc. ihren Geschäftssitz hätten. Die in I angemietete Wohnung hätte lediglich eine zweckmässige Möglichkeit für die Übernachtung am Arbeitsort (Bade- und Schlafzimmer) in G, Kanton Zug, gewährleisten müssen. Die Wohnung hätte den zu diesem Zeitpunkt veränderten Verhältnissen des Beschwerdeführers entsprochen und habe den primären Absichten des Steuerpflichtigen gedient, sich auf das Geschäft zu fokussieren, weshalb sie zweckmässig gewesen sei und entgegen den Behauptungen der Vorinstanz keine Standards für Geschäftsmänner habe erfüllen müssen.

E. 3.3

Der Beschwerdegegner führt in der Vernehmlassung aus, dass es gerade an dieser Zweckmässigkeit gefehlt hätte, weil die gemieteten Räumlichkeiten in I über keine sanitären Einrichtungen verfügt hätten. Es habe nur eine Toilette mit Handwaschbecken auf dem Gang gegeben, die zudem mit anderen Mietparteien zu teilen gewesen sei und es habe keine Dusche gegeben. Deshalb sei der Vorinstanz beizupflichten, dass keine Wohnmöglichkeit nachgewiesen worden sei, an der sich der Beschwerdeführer über mehrere Tage habe aufhalten können.

E. 3.4

Voraussetzung für die Anknüpfung des Hauptsteuerdomizils am Arbeitsort ist, dass die steuerpflichtige Person am Arbeitsort über eine eigene Wohnung verfügt oder zumindest eine Pensionsgelegenheit hat bzw. eine Dienstwohnung frei als eigene Unterkunft benützen kann (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, a.a.O., § 6 N. 51; BGE 132 I 29 E. 5.3). Den vom Beschwerdeführer in I gemieteten Räumen fehlt es an der Qualität einer eigenen Wohnstätte: Gemietet wurden mit dem Zweck Privat/Geschäftlich rund 54 m², denen es an den für einen Wohnzweck üblichen notwendigen Nebenräumen fehlt. Den Plänen und auch dem Mietvertrag lassen sich keine Hinweise auf geeignete sanitäre Einrichtungen entnehmen. Es fehlt an einer Duschkabine und es gab nur Toiletten mit Handwaschbecken, die sich zudem im Treppenhaus/Gang der Liegenschaft befinden und wohl zur Mitbenützung mit anderen Mietern gedacht sind. Ein Hinweis auf eine Kochmöglichkeit fehlt ganz und wird auch nicht behauptet. Entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers kann somit nicht von einer zweckmässigen Wohngelegenheit ausgegangen werden, die über mehrere Tage auch während der Nacht hätte benutzt werden können. Es finden sich denn auch keine Hinweise in den privaten Kreditkartenauszügen auf allfällige Restaurantbesuche oder Lebensmitteleinkäufe in der Nähe seiner behaupteten Wohnstätte in der Zeit von Januar – der Umzug erfolgte am 18. Dezember 2009, der Beschwerdeführer hielt sich über Weihnachten jedoch unter anderem in L, Kanton X, auf – bis Ende Juli 2010. Soweit der Beschwerdeführer in der Schweiz war, finden sich zahlreiche Belege von Restaurantbesuchen, die fast ausschliesslich in C oder in der nächsten Umgebung stattfanden – ausser einem Besuch in M im Mai 2010, was auf dem Weg zwischen den Städten I und C liegt. Soweit es sich um Geschäftsessen handelte, wurden diese gemäss den Spesenabrechnungen über den Arbeitgeber verrechnet. Diese belegen die Aussage des Beschwerdeführers, dass solche insbesondere in C (und teilweise N, Kanton Y) stattfanden. Ein singuläres Essen in dieser Zeit, welches über Spesen abgerechnet und somit als Geschäftsessen zu qualifizieren ist, fand in O, Kanton Zürich – auf dem Weg von oder nach I – statt. Damit fehlt es für die Anknüpfung des Hauptsteuerdomizils am Arbeitsort bereits an einer geeigneten Wohnstätte.

E. 3.5

Bei dieser Sachlage kann offengelassen werden, ob der Beschwerdeführer, der zum besagten Zeitpunkt als CEO einer Holdinggesellschaft tätig war, überdies als leitender Angestellter im Sinn der Rechtsprechung des Bundesgerichtes zu qualifizieren ist (BGE 132 I 29 E. 5.2). Das Bundesgericht stellt ausserordentlich hohe Anforderungen an das – ein allfälliges Hauptsteuerdomizil begründende – Kriterium der leitenden Stellung im interkantonalen Steuerrecht. So beschäftigen Leiter eines Konzerns mit Holdingstruktur in der Regel keine genügend hohe Anzahl Mitarbeitende, um als leitende Angestellte im Sinn der Rechtsprechung zu gelten. Infolgedessen könne offengelassen werden, ob ein als Generaldirektor einer Schweizer Zweigniederlassung bezeichneter Steuerpflichtiger, der in der Holding verschiedene Funktionen ausübte, dessen Aufgabenbereich aber nicht genügend präzise definiert war, als leitender Angestellter im Sinne der Rechtsprechung gelte (BGE 132 I 29 E. 5.2). Dies, weil die Holding regelmässig an anderen Gesellschaften mit eigener Geschäftsleitung beteiligt sei und die Leitung dadurch für die – in diesem Fall ca. 3'600 – Arbeitnehmenden an verschiedenen Standorten in der Schweiz nur indirekt die Verantwortung trage. Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang, dass die Konzerngesellschaften zum entsprechenden Zeitpunkt auch im zu beurteilenden Verfahren noch an sechs Standorten dezentral angesiedelt waren.

E. 4

Nach dem Gesagten befand sich das Hauptsteuerdomizil des Pflichtigen im streitbetroffenen Zeitraum in C.

E. 5

Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. Bei diesem Verfahrensausgang 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).

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