

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_303/2020

Urteil vom 6. Juli 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Hänni,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
vertreten durch Herrn Alain Lachappelle,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Steuerverwaltung des Kantons Zug.

Gegenstand
Steuerhoheit (Steuerperiode 2009),

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 11. März 2020 (SB.2019.00117).

Sachverhalt:

A.

A._____ kam 2007 aus beruflichen Gründen von Deutschland in die Schweiz. Zusammen mit seiner Partnerin, die ihm im Laufe des Jahres 2008 folgte, bewohnte er eine 5.5-Zimmerwohnung in der Stadt U._____. Während des Jahres 2009 arbeitete er als Geschäftsführer einer Gesellschaft mit Sitz in V._____, an deren Gesellschaftskapital er ebenfalls beteiligt war. Das dabei erzielte Erwerbseinkommen unterlag der Quellensteuer. Ab März 2009 mietete er in W._____ (Kanton Zug) Räumlichkeiten mit dem Verwendungszweck "Privat/Geschäftlich". Im Verlaufe des Jahres 2009 wechselte auch der Sitz der Gesellschaft an die Adresse dieser Räumlichkeiten. Per 18. Dezember 2009 meldete sich A._____ auch privat dort an. Alsdann meldete er sich am 30. Juli 2010 wieder an der vormaligen Adresse in der Stadt U._____ an.

B.

Am 12. August 2014 und 30. September 2014 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Zug dem Kantonalen Steueramt Zürich mit, dass sie für die Steuerperiode 2009 die Steuerhoheit für den nachträglich ordentlich zu veranlagenden, bisher quellensteuerpflichtigen A._____ beanspruche. Es habe bei Zweifeln über die Wohnsitzverlegung von A._____ von der Stadt U._____ nach W._____ die entsprechenden

Abklärungen vorzunehmen und gegebenenfalls einen Steuerhoheitsentscheid zu fällen. Mit Vorentscheid vom 23. Juli 2015 beanspruchte das Kantonale Steueramt Zürich für die Steuerperiode 2009 die Steuerhoheit für den Kanton Zürich und die Stadt U..... Die dagegen von A..... erhobene Einsprache wies es am 30. November 2016 ab. Ebenso blieben der Rekurs beim Steuerrekursgericht des Kantons Zürich (Entscheid vom 29. Oktober 2019) sowie die Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (Urteil vom 11. März 2020) ohne Erfolg.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. April 2020 gelangt A..... an das Bundesgericht. Er beantragt die Aufhebung des Urteils vom 11. März 2020. Für die Steuerperiode 2009 sei dem Kanton Zug das Hauptsteuerdomizil (Arbeitsort des leitenden Angestellten) und dem Kanton Zürich das sekundäre Steuerdomizil zuzuweisen. Das Erwerbseinkommen und das bewegliche Vermögen samt den daraus fliessenden Erträgen seien für die Steuerperiode 2009 zwischen den Kantonen Zug und Zürich hälftig aufzuteilen.

Während die Steuerverwaltung des Kantons Zug auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragen die Vorinstanz und das Kantonale Steueramt Zürich die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werde.

Erwägungen:

1.

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonale letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 83 BGG), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgesehen ist. Der Beschwerdeführer ist bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem ist er durch das angefochtene Urteil in seinen schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Er ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

2.

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.5 S. 144; **133 II 249** E. 1.4.1 S. 254). Der Verletzung von Grundrechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 143 II 283** E. 1.2.2 S. 286; **139 I 229** E. 2.2 S. 232). Seinem Urteil legt es den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG).

3.

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die kantonale Steuerhoheit für die Steuerperiode 2009. Dabei ist anerkannt, dass der Beschwerdeführer Wohnsitz im Kanton Zürich hat. Umstritten ist indes, ob dieser Wohnsitz das Hauptsteuerdomizil ist oder ob sich dieses zufolge leitender Stellung im Kanton Zug befindet.

3.1. Die *Vorinstanz* stellt in tatsächlicher Hinsicht fest, die gemieteten Räumlichkeiten in W..... hätten über keine sanitären Einrichtungen verfügt. Es habe nur eine Toilette mit Handwaschbecken auf dem Gang gegeben, die zudem mit anderen Mietparteien zu teilen gewesen sei. Sodann habe es sowohl an einer Dusch- als auch an einer Kochmöglichkeit gemangelt. Es fänden sich in den privaten Kreditkartenauszügen auch keine Hinweise auf allfällige Restaurantbesuche oder Lebensmitteleinkäufe in der Nähe der vom Beschwerdeführer behaupteten Wohnstätte. Gestützt darauf erwägt die Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe keine Wohngelegenheit nachgewiesen, in der er sich über mehrere Tage hätte aufhalten können. Den gemieteten Räumlichkeiten fehle es an der Qualität einer eigenen Wohnstätte. Folglich fehle es für die Anknüpfung des Hauptsteuerdomizils am Arbeitsort in rechtlicher Hinsicht bereits an einer geeigneten Wohnstätte (vgl. E. 3.4 des angefochtenen Urteils). Bei dieser Sach- und Rechtslage könne offengelassen werden, ob der Beschwerdeführer überdies als leitender Angestellter im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu betrachten sei (vgl. E. 3.5 des angefochtenen Urteils mit Verweisung auf **BGE 132 I 29**).

3.2. Der *Beschwerdeführer* beanstandet die vorinstanzliche Auffassung, wonach die von ihm gemietete Wohnung in W._____ für Wohnzwecke ungeeignet sei. Die Wohnung habe drei Räume umfasst sowie Zugang zu einer Waschegelegenheit und Toilette gehabt. Sodann belege sein physischer Aufenthalt in der Stadt U._____ zur Mittagszeit oder an Nachmittagen - soweit die Bankauszüge und Kreditkartenabrechnungen hierfür überhaupt aussagekräftig seien -, dass er eben nicht regelmässig über Nacht in seine Wohnung in der Stadt U._____ zurückgekehrt sei. Vielmehr habe er tagsüber aus beruflichen Gründen jeweils für Sitzungen mit den dort ansässigen Kunden und Geschäftspartner nach U._____ reisen müssen. Als Person in leitender Anstellung liege sein Hauptsteuerdomizil im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung - trotz Lebensmittelpunkt am Familienort im Kanton Zürich - am Arbeitsort im Kanton Zug.

4.

Die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes und damit die Festlegung eines allfälligen Haupt- oder sekundären Steuerdomizils stellt eine Rechtsfrage dar (vgl. Urteil 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.3).

4.1. § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG ZH; LS 631.1) bestimmt, dass natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich dort mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. § 3 Abs. 2 StG ZH).

4.1.1. Diese kantonale Bestimmung ist gleichlautend mit Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 StHG und Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) betreffend die Steuerpflicht natürlicher Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (vgl. auch Urteil 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 3).

Als detaillierte Regelung belässt Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 StHG dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmung käme gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihr widerspricht. Wo die bundessteuerrechtliche und die steuerharmonisierungsrechtliche Regelung im Wortlaut übereinstimmen, drängt sich im Grundsatz zudem deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht mit Bezug auf die direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. **BGE 133 II 114** E. 3.2 S. 116; vgl. auch **BGE 139 II 363** E. 3.2 i.f. S. 371; **130 II 65** E. 5.2 S. 72 ff.).

4.1.2. Ausgangspunkt der nachfolgenden Erwägungen ist damit Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 StHG, wobei die erfolgte Rechtsanwendung mit freier Kognition und unter Berücksichtigung von Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 DBG überprüft werden kann (vgl. Urteile 2C_170/2019 vom 19. September 2019 E. 5.1.1; 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 3).

4.2. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet.

4.2.1. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist demzufolge nicht frei wählbar. Der Ort, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, spielt nicht eine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (vgl. **BGE 138 II 300** E. 3.2 S. 305 f.; **132 I 29** E. 4 S. 35 ff.; **125 I 54** E. 2 S. 56 ff.).

4.2.2. Bei steuerpflichtigen Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie, ihr Partner oder ihre Partnerin aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen diese Personen im Grundsatz der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie, ihr Partner oder ihre Partnerin aufhält.

Anders kann es sich im Sinne einer Ausnahme verhalten, falls die steuerpflichtige Person eine unselbständige Erwerbstätigkeit in leitender Stellung ausübt. Wenn diese Person an den Wochenenden und während ihrer Freizeit zu ihrer Familie, ihrem Partner oder ihrer Partnerin zurückkehrt, befindet sich das Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort. Am Aufenthaltsort der Familie besteht dann ein sekundäres Steuerdomizil. Sobald die steuerpflichtige Person hingegen jeden Tag zu ihrer Familie, ihrem Partner oder ihrer Partnerin zurückkehrt, liegt das Hauptsteuerdomizil am Aufenthaltsort der Familie, selbst wenn die steuerpflichtige Person eine leitende Stellung innehat (vgl. **BGE 132 I 29** E. 4.2 S. 36 f.; Urteile 2C_301/2017 vom 13. November 2017 E. 4.2 f.; 2C_112/2007 vom 11. September 2007 E. 3.1; vgl. auch Urteil 2C_403/2015 vom 1. April 2016 E. 4.2).

4.2.3. Für die Begründung eines neuen steuerrechtlichen Wohnsitzes - oder vorliegend eines neuen Hauptsteuerdomizils - müssen zwei Merkmale erfüllt sein: Ein objektives äusseres, der Aufenthalt, sowie ein subjektives inneres, die Absicht dauernden Verbleibens. Nach der Rechtsprechung kommt es auch diesbezüglich nicht auf den inneren Willen, sondern darauf an, welche Absicht objektiv erkennbar ist. Die nach aussen erkennbare Absicht muss auf einen dauernden Aufenthalt gerichtet sein. Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt kann einen steuerrechtlichen Wohnsitz begründen, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist (vgl. **BGE 143 II 233** E. 2.5.2 S. 238; **137 II 122** E. 3.6 S. 127; Urteile 2C_170/2019 vom 19. September 2019 E. 5.1.3; 2C_347/2018 vom 24. Januar 2019 E. 2.4.1 i.f.).

5.

Wie die Vorinstanz zu Recht zum Schluss gelangt, kann offenbleiben, ob der Beschwerdeführer eine unselbständige Erwerbstätigkeit in leitender Stellung ausgeübt hat. Aus den für die Besteuerung des Beschwerdeführers massgebenden Umständen ergibt sich nicht, dass in der Steuerperiode 2009 ein Hauptsteuerdomizil im Kanton Zug begründet worden ist.

5.1. Das massgebende Kriterium bei der Beurteilung, ob eine steuerpflichtige Person einen neuen steuerrechtlichen Wohnsitz begründet hat, ist die nach aussen objektiv erkennbare Absicht ihres dauernden Verbleibens (vgl. E. 4.2.3 hiervor; vgl. auch Urteil 2C_170/2019 vom 19. September 2019 E. 5.4.1). Dieses Kriterium ist auch im Rahmen der Begründung eines Hauptsteuerdomizils einer unselbständig erwerbstätigen Person in leitender Stellung ausschlaggebend, da es ihr möglich sein muss, unter der Woche dauerhaft am Arbeitsort zu leben. Ansonsten vermögen die Bindungen zum Arbeitsort von vornherein nicht zu überwiegen, zumal ihr Lebensmittelpunkt weiterhin am Aufenthaltsort ihrer Familie, ihres Partners oder ihrer Partnerin liegt (vgl. auch Urteil 2C_112/2007 vom 11. September 2007 E. 3.3).

5.2. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz weist die durch den Beschwerdeführer am Arbeitsort gemietete Wohnung drei Räume auf. Es gibt zwar eine Toilette und ein Handwaschbecken. Beide befinden sich aber ausserhalb der drei Räume auf dem Gang. Eine Dusche sowie eine Kochmöglichkeit sind nicht vorhanden. Ausserdem hat die Arbeitgeberin des Beschwerdeführers im Verlaufe der vorliegend massgebenden Steuerperiode 2009 ebenfalls ihren Sitz an die Adresse der gemieteten Räumlichkeiten verlegt. Gestützt auf diese Umstände begründet der Beschwerdeführer am Arbeitsort im Kanton Zug aus zwei Gründen kein Hauptsteuerdomizil.

5.2.1. Die vom Beschwerdeführer gemieteten Räumlichkeiten im Kanton Zug weisen in steuerrechtlicher Hinsicht nicht die Eigenheiten auf, die eine Absicht des dauernden Verbleibens nahelegen. Ob die Wohnstätte als für Wohnzwecke geeignet bezeichnet werden kann, ist zwar abhängig von den subjektiv bestimmten Bedürfnissen der darin lebenden Person. Indessen ist aus steuerrechtlicher Sicht erforderlich, dass die Wohnstätte am Arbeitsort in objektiv erkennbarer Weise einen dauernden Aufenthalt ermöglicht, auch wenn dieser Aufenthalt bloss vorübergehender Natur ist. Dies ist vorliegend offenkundig nicht gegeben, da es an der wesentlichen Wohninfrastruktur fehlt. Aus steuerrechtlicher Sicht kann daher nicht von einer zweckmässigen Wohnstätte ausgegangen werden, die hinreichend dauerhaft Gelegenheit für einen Aufenthalt über mehrere Tage und während der Nacht bietet. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die Begründung eines steuerrechtlichen Wohnsitzes im Sinne eines neuen Hauptsteuerdomizils im Kanton Zug verneint.

5.2.2. Ausserdem verlangt die vom Beschwerdeführer angerufene Rechtsprechung, dass die steuerpflichtige Person am Arbeitsort über eine eigene Wohnung verfügt oder zumindest eine Dienstwohnung zur freien Verfügung hat (vgl. **BGE 132 I 29** E. 4.3 i.f. S. 38; Urteil 2C_112/2007 vom 11. September 2007 3.3). Der Beschwerdeführer bringt selbst vor, dass seine Arbeitgeberin einige Wochen nach dem Mietbeginn ihren Sitz ebenfalls in die vom Beschwerdeführer gemieteten Räumlichkeiten verlegt hat. Zwar ist dem Beschwerdeführer zuzustimmen, wenn er vorbringt, die regelmässige Nutzung einer Wohnung im Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit sei nicht untersagt, zumal er die Räumlichkeiten mit dem Verwendungszweck "Privat/Geschäftlich" gemietet hat. Entgegen seiner Auffassung handelt es sich aber aufgrund dieses Umstands nicht mehr um eine eigene Wohnung oder um eine Dienstwohnung zur freien Verfügung im Sinne der erwähnten Rechtsprechung.

5.3. Im Lichte dieser Umstände kommt die Vorinstanz zu Recht zum Schluss, die zur Beurteilung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zu berücksichtigenden Tatsachen würden die Begründung eines Hauptsteuerdomizils am Arbeitsort im Kanton Zug per 31. Dezember 2009 ausschliessen. Selbst wenn die Absicht des dauernden Verbleibens als subjektives Merkmal im Kanton Zug gelegen hätte, hat sich dieser innere Wille nicht in objektiver Weise materialisiert. Daran vermögen auch die Vorbringen des Beschwerdeführers zu seinen Bankauszügen und Kreditkartenabrechnung nichts zu ändern. Zusammenfassend ergibt sich, dass in der vorliegenden Angelegenheit die für Ausnahmesituationen geschaffene Teilung der Steuerhoheit bei steuerpflichtigen Personen in leitender Stellung nicht anwendbar

ist. Es mangelt hierfür bereits an einer objektiv geeigneten Wohnstätte im Kanton Zug. Die kantonale Steuerhoheit für die Steuerperiode 2009 ist dem Kanton Zürich als Hauptsteuerdomizil zuzuweisen.

6.

Im Ergebnis ist die Beschwerde unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Verfahrensausgang entsprechend hat der Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 6. Juli 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger