



9C_548/2023

Urteil vom 12. August 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Stadelmann, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiberin Nünlist.

Verfahrensbeteiligte
A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Rechtsdienst, Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Beschwerdegegner,

Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Rechtsdienst, Bahnhofstrasse 15, 6430 Schwyz.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2018,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. August 2023
(SB.2023.00054).

Sachverhalt:

A.

A. _____ war in der Steuerperiode 2018 in V. _____ /W. _____ (Art. 105 Abs. 2 BGG) im Kanton Schwyz angemeldet. Im Jahre 2007 hatte er eine Wohnung in X. _____ im Kanton Zürich erworben, welche er im Juli 2017 wieder verkauft hatte. Mit Beurkundungsdatum vom 12. Dezember 2016 hatte er sodann einen Kaufvertrag über den Erwerb einer Wohnung in Z. _____ im Kanton Zürich abgeschlossen, welche ihm am 25. Juli 2018 übertragen wurde. Daneben besitzt er eine Ferienwohnung in U1. _____. Mit Einschätzungsentscheid vom 9. Februar 2022 besteuerte das Kantonale Steueramt Zürich A. _____ für die Steuerperiode 2018 mit "Hauptdomizil in Z. _____" im Kanton Zürich. Die dagegen erhobene Einsprache wies es mit Einspracheentscheid vom 1. Juli 2022 ab. Der gegen den Einspracheentscheid erhobene Rekurs blieb erfolglos (Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 18. April 2023).

B.

Mit Urteil vom 23. August 2023 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich die gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts erhobene Beschwerde des Steuerpflichtigen ab.

C.

A. _____ beantragt mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, als Hauptsteuerdomizil für das Jahr 2018 sei V. _____ -W. _____ anzuerkennen.
Das Kantonale Steueramt Zürich beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz schliesst auf Abweisung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung

(ESTV) verzichtet auf eine Vernehmlassung. Der Beschwerdeführer äussert sich letztmals am 28. November 2023.

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde richtet sich gegen den Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario und Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) und wurde vom legitimierten Beschwerdeführer (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) fristgerecht eingereicht (Art. 100 Abs. 1 BGG). Das angefochtene Urteil betrifft die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und schliesst das entsprechende Verfahren ab; damit liegt ein Endentscheid i.S.v. Art. 90 BGG vor. Auf die Beschwerde 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; **133 II 249** E. 1.4.1). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt sowie berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.6; **140 III 16** E. 1.3.1). Die Sachverhaltsfeststellung oder die Beweiswürdigung erweist sich als offensichtlich unrichtig, wenn das Gericht den Sinn und die Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkennt, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt lässt oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen zieht (vgl. **BGE 140 III 264** E. 2.3). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. **BGE 139 I 72** E. 9.2.3.6; **133 II 249** E. 1.4.3).

3.

Vorliegend ist unter den Verfahrensbeteiligten umstritten, ob der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt im Jahr 2018 in den Kanton Zürich verlegt hat oder ob er für die Steuerperiode 2018 aufgrund persönlicher Zugehörigkeit weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht des Kantons Schwyz unterliegt.

3.1. § 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 dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht dort einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. § 3 Abs. 2 StG ZH).

3.1.1. Diese kantonale Bestimmung ist im Wesentlichen gleichlautend mit Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 StHG und Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) betreffend die Steuerpflicht natürlicher Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit. 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 bundessteuerrechtlichen und die steuerharmonisierungsrechtlichen Regelungen 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; vgl. auch **BGE 139 II 363** E. 3.2 i.f.; **130 II 65** E. 5.2).

3.1.2. 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_87/2019 vom 17. Juli 2019 E. 3.1; 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 3; 2C_873/2014 vom 8. November 2015 E. 3.1).

3.2. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet.

3.2.1. 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. Die Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. **BGE 148 II 285** E. 3.2.2; **138 II 300** E. 3.2; **132 I 29** E. 4; **125 I 54** E. 2).

3.2.2. Für die Begründung eines neuen Wohnsitzes müssen zwei Merkmale erfüllt sein: Ein objektives äusseres, der Aufenthalt, sowie ein subjektives inneres, die Absicht dauernden Verbleibens. Nach der Rechtsprechung kommt es 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 Wohnsitz begründen, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird (vgl. **BGE 148 II 285** E. 3.2.2; **143 II 233** E. 2.5.2; **137 II 122** E. 3.6).

3.2.3. Die zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zugrunde liegenden Tatsachen sind steuerbegründend und daher von den Steuerbehörden nachzuweisen (**BGE 148 II 285** E. 3.1.3), wobei die steuerpflichtige Person diesfalls zur Mitwirkung und zur Auskunftserteilung bezüglich der die Steuerhoheit betreffenden relevanten Tatsachen und Indizien verpflichtet ist (vgl. § 135 StG ZH; Art. 42 StHG; Art. 126 DBG; **BGE 148 II 285** E. 3.1.1). Diese Beweislastverteilung gilt insbesondere für Tatsachen, die eine andere Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Vergleich zu den Vorperioden aufdrängen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der tatsächlichen Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben. Wird der Nachweis der Tatsachen für eine Wohnsitzverlegung, also für die Etablierung überwiegender Beziehungen zu einem neuen Ort (Urteil 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E.5.6.5 [zur Publikation vorgesehen]) nicht erbracht, besteht das bisherige Steuerdomizil fort (vgl. **BGE 138 II 300** E. 3.4; Urteile 9C_25/2023 vom 5. Juni 2023 E. 3.3; 2C_170/2019 vom 19. September 2019 E. 5.1.4; 2C_73/2018 vom 3. Juni 2019 E. 3.3; 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.3). Es kann in diesem Sinn von einer natürlichen Vermutung zugunsten der Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes gesprochen werden (vgl. Urteil 2C_881/2020 vom 3. Juni 2021 E. 3.4).

3.3. Bei der Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes handelt es sich um eine Rechtsfrage (vgl. Urteile 2C_170/2019 vom 19. September 2019 E. 5; 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.3). Die rechtliche Beurteilung des steuerrechtlichen Wohnsitzes beruht indes auf einer Würdigung der Tatsachen zum Aufenthalt als objektiv äusseres Merkmal sowie zur Absicht dauernden Verbleibens als subjektiv inneres Merkmal (vgl. auch E. 3.2.2 hiervoor). Diese Beweiswürdigung stellt eine Tatfrage dar und wird vom Bundesgericht nur auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüft (vgl. E. 2 hiervoor; Urteil 2C_596/2020 vom 10. März 2021 E. 2.1).

4.

4.1. Die Vorinstanz hat die Tatsachen, welche in der Steuerperiode 2018 für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Z. _____ sprechen sollen gegenüber den Tatsachen abgewogen, die für einen Wohnsitz in V. _____ sprechen sollen, und ist auf dieser Grundlage zum Schluss gekommen, dass gesamthaft davon auszugehen sei, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers in der Steuerperiode 2018 in Z. _____ im Kanton Zürich befunden habe. Ein rechtsgenügender Nachweis, welcher einen weiteren Wohnsitz in V. _____ belegen würde, sei dem Beschwerdeführer nicht gelungen.

4.2. Soweit der Beschwerdeführer eine Befangenheit (insbesondere der "Richter") geltend macht, kommt er seiner Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nicht genügend nach, weshalb sich Weiterungen erübrigen.

4.3. Aufgrund des Umstandes, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers bis Mitte 2018 unbestritten im Kanton Schwyz befunden hatte, kommt vorliegend die natürliche Vermutung zur Anwendung, dass dies auch weiterhin der Fall war, es sei denn, das Gegenteil werde bewiesen. Beweisbelastet ist diesbezüglich die Steuerbehörde, wobei den Beschwerdeführer eine (eingeschränkte) Mitwirkungspflicht trifft (E. 3.2.3). Die Vorinstanz hat Recht verletzt, indem sie eine freie Prüfung der für die jeweiligen Wohnsitze sprechenden Tatsachen vorgenommen hat. Vielmehr hätte sie prüfen müssen, ob es gelungen ist, die natürliche Vermutung, wonach der Beschwerdeführer auch im Jahr 2018 weiterhin Wohnsitz im Kanton Schwyz hatte, zu entkräften (vgl. E. 3.2.3 und 3.3 hiervoor). Der Beschwerdeführer bestreitet insbesondere, die Wohnung in Z. _____ bereits (Mitte) 2018 bezogen zu haben. Damit wendet er sich gegen das objektive äussere Merkmal des physischen Aufenthalts.

4.3.1. Dass der Beschwerdeführer 2018 eine im Vergleich zu V. _____ grosszügigere Eigentumswohnung in Z. _____ gekauft hat, vermag seinen dortigen physischen Aufenthalt ab diesem Zeitpunkt für sich allein nicht rechtsgenügend nachzuweisen. Gleiches gilt für den Umstand der seit längerer Zeit getrennten respektive geschiedenen Ehe des Beschwerdeführers, die ihn offenbar auch in den Jahren vor 2018 nicht dazu bewegt hatte, sich auch örtlich von seiner Ex-Frau zu trennen. Dass die Wohnung in Z. _____ im Jahre 2018 nicht unbewohnbar war, muss ebenfalls nicht heissen, dass der Beschwerdeführer bereits damals eingezogen ist.

4.3.2. Die Vorinstanz geht sodann fehl, soweit sie aus den beruflichen Tätigkeiten des Beschwerdeführers auf den steuerrechtlichen Wohnsitz schliessen will (vorinstanzliche Erwägung 4.5.1 S. 8 f.). Denn erst wenn der vom Beschwerdeführer bestrittene physische Aufenthalt im Kanton Zürich zu bejahen wäre, könnte man aus der beruflichen Tätigkeiten Schlüsse auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit den steuerrechtlichen Wohnsitz ziehen.

4.3.3. Das Verwaltungsgericht geht schliesslich davon aus, dass der (volljährige) Sohn des Beschwerdeführers bereits 2018 seine Wochenenden in der Wohnung in Z. _____ verbrachte (vorinstanzliche Erwägung 4.5.4 S. 10). Diese Feststellung wird nicht substantiiert bestritten (vgl. E. 2 hiervor).

Inwiefern dieser Umstand automatisch auch einen physischen Aufenthalt des Beschwerdeführers in Z. _____ belegen soll, ist nicht ersichtlich.

Der Aufenthalt des Sohnes in Z. _____ an den Wochenenden könnte demgegenüber die Getränkelieferung im November 2018 (vorinstanzliche Erwägung 4.5.3 S. 10) erklären. Sodann erscheint mit Blick darauf auch schlüssig, dass der Wasser- und Stromverbrauch ab Mitte 2018 darauf schliessen lässt, dass die Wohnung in Z. _____ bewohnt war (vorinstanzliche Erwägung 4.5.5 S. 10). Schliesslich plausibilisiert dieser Umstand auch den Abschluss einer Hausrat- und Haftpflichtversicherung ab Juli 2018 (vorinstanzliche Erwägung 3.1 S. 5). Unter Berücksichtigung der nicht substantiiert bestrittenen vorinstanzlichen Feststellung zu den Wohnverhältnissen des Sohnes im Jahre 2018 können die genannten Aspekte jedenfalls nicht zur Entkräftung des steuerrechtlichen Wohnsitzes des Beschwerdeführers im Kanton Schwyz im Jahre 2018 herhalten, da diese Umstände auch im Aufenthalt des Sohnes in der Wohnung in Z. _____ begründet sein könnten. Dies gilt auch für die Möbellieferungen in die Wohnung in Z. _____, die gemäss unbestrittener vorinstanzlicher Feststellung (vorinstanzliche Erwägung 4.5.3 S. 10) im September und November 2018 erfolgten. Es ist im Übrigen auch nicht wahrscheinlich, dass der Beschwerdeführer mehrere Monate lang ohne Möbel in der neuen Wohnung in Z. _____ gewohnt haben soll, während sich seine alte, voll ausgestattete Wohnung in V. _____ (ein Lieferwagen wurde gemäss Vorinstanz [vorinstanzliche Erwägung 4.6.1 S. 11] erst im Februar 2021 gemietet) nur wenige Kilometer davon entfernt befand.

4.3.4. Das Verwaltungsgericht stützt sich zudem auf die E-Mails des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem Umbau, welche darauf schliessen lassen könnten, dass er sich bereits ab Sommer 2018 in die Wohnung in Z. _____ aufhielt. In diesen Schreiben beanstandete der Beschwerdeführer gemäss vorinstanzlicher Feststellung den immer noch vorhandenen Baustaub in seiner Wohnung, welcher dazu führe, dass er seine Schuhe immer im Büro reinigen müsse. Weiter äusserte er sich dahingehend, dass er den Schlüssel zwecks Nachbesserungen am Balkongeländer während seiner Abwesenheit bei der Arbeit in den Milchkasten legen könne. Dazu legt er in der Beschwerde dar, er habe auf dem Weg zur oder von der Arbeit jeweils auf der Baustelle vorbeigeschaut. Das scheint plausibel. Schliesslich tat er seine Unzufriedenheit darüber kund, seit bald einem Jahr in einer Baustelle zu wohnen (vorinstanzliche Erwägung 4.5.2 S. 9 f.). Er erklärt, er habe Druck auf den Generalunternehmer machen wollen, damit die Mängelliste abgearbeitet werde. Auch dies ist grundsätzlich nachvollziehbar.

Sodann hat der Beschwerdeführer gemäss Vorinstanz über mehrere Wochen zwei Airbnbs im Kanton Zürich gemietet (vorinstanzliche Erwägung 3.1 S. 5). Dies begründet er sinngemäss mit der Wohnsituation seiner damaligen Partnerin in Reinach/BL. So hätten sie sich während der Woche ungefähr in der Mitte beider Wohnorte treffen können. Wie es sich damit genau verhält, muss offen bleiben. Jedenfalls genügen diese Indizien mit Blick auf die gesamten Umstände noch nicht, um die natürliche Vermutung des fortbestehenden steuerrechtlichen Wohnsitzes im Kanton Schwyz zu entkräften.

5.

Die Beschwerde ist begründet, die Besteuerung des Beschwerdeführers durch den Kanton Zürich verletzt Recht. Weiterungen erübrigen sich.

6.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Zürich aufzuerlegen. Dieser handelt in seinem amtlichen Wirkungskreis und nimmt Vermögensinteressen wahr (Art. 66 Abs. 4 BGG). Der obsiegende Steuerpflichtige hat sich selbst, d.h. ohne anwaltlichen Beistand vertreten. Ihm ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1 BGG). Zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen der vorangegangenen Verfahren ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 23. August 2023 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2018 nicht der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich untersteht.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.- werden dem Kanton Zürich auferlegt.

3.

Zur Neuverlegung der Kosten der kantonalen Verfahren wird die Angelegenheit an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zurückgewiesen.

4.

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

Luzern, 12. August 2024

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

Das präsidierende Mitglied: Stadelmann

Die Gerichtsschreiberin: Nünlist