



Entscheid

26. März 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. B,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Stadt Zürich,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige), niederländischer Staatsangehöriger, zog am ... 2012 von Deutschland kommend in die Gemeinde C im Kanton Aargau. Per ... 2013 verlegte er seinen Wohnort an die ...strasse 20 in die zürcherische Gemeinde D, wo er eine Dreizimmerwohnung mietete. Ab ... 2012 arbeitete er für den ärztlichen Dienst einer zürcherischen Institution der öffentlichen Hand. Sein Erwerbseinkommen wurde der Quellensteuer unterworfen. Im Februar 2015 reichte er die Steuererklärung 2013 ein und deklarierte darin ein steuerbares Einkommen von Fr. 62'183.-. Bei den Abzügen machte er u.a. Wochenaufenthaltskosten von (gerundet) Fr. 55'542.-, nämlich Fahr-/Transportkosten von Fr. 46'570.80 für die Heimreise nach Holland sowie Mietkosten von Fr. 8'971.65 für seine Unterkünfte in den Gemeinden C und D geltend. Weiter zog er Unterhaltsbeiträge von insgesamt Fr. 25'224.- (Fr. 10'824.- und Fr. 14'400.-) ab, die für seine in Holland lebende Ehefrau und seine Tochter bestimmt waren. Mit Aktenaufgabe vom 31. März 2016 forderte ihn das kantonale Steueramt auf, verschiedene Auskünfte zur Ermittlung seines Lebensmittelpunktes zu erteilen. Dieser Aufforderung kam der Pflichtige nach. Mit Einschätzungsentscheid vom 1. Juni 2016 qualifizierte ihn das kantonale Steueramt aufgrund der eingereichten Unterlagen als internationalen Wochenaufenthalter und lehnte eine nachträgliche ordentliche Veranlagung ab. Ferner erstattete es der Dienstabteilung Quellensteuer Meldung zur Vornahme einer Tarifkorrektur.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 11. Oktober 2016 ab.

C. Mit Rekurs vom 10. November 2016 liess der Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben und für die Steuerperiode 2013 eine ordentliche Veranlagung vorzunehmen. Eventualiter seien dem Pflichtigen für den Fall, dass keine nachträgliche ordentliche Veranlagung erfolge, dieselben steuerrechtlichen Abzüge wie einem ordentlich besteuerten schweizer Steuerpflichtigen in ähnlicher Situation zu gewähren. Ferner beantragte er eine Parteientschädigung.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 7. Dezember 2016 schloss das kantonale Steueramt für den Fall, dass das Steuerrekursgericht bezüglich der Steuerperiode 2013 den Lebensmittelpunkt des Pflichtigen im Ausland bejahe, auf Abweisung des Rekurses. Falls das Steuerrekursgericht zum Schluss komme, dass sich der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen in der Schweiz befinde, sei der Rekurs teilweise gutzuheissen. Weitere Stellungnahmen erfolgten nicht.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Streitig ist vorliegend die subjektive Steuerpflicht infolge persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Zürich für die Steuerperiode 2013. Während das kantonale Steueramt die Auffassung vertritt, dass der Pflichtige als internationaler Wochenaufenthalter qualifiziere und sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bei seiner Familie in den Niederlanden befinde, macht der Pflichtige geltend, dass er ab Zuzug in die Schweiz per ... 2012 in der Schweiz einen Wohnsitz begründet habe.

2. a) Gemäss § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Gemäss Abs. 2 dieser Bestimmung hat eine Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz dort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Diese Norm gilt auch im internationalen Verhältnis, sofern keine staatsvertragliche Sonderregelung über den Wohnsitz besteht. Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 26. Februar 2010 (DBA-Niederlande) verweist bezüglich der Ansässigkeit auf das innerstaatliche Recht (Art. 4 Abs. 1 DBA-Niederlande). Somit ist der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten ausschliesslich nach schweizerischem Recht zu bestimmen.

b) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) gilt als steuerrechtliche Wohnsitz in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz, d.h. der Ort, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 Abs. 1 des Zivilgesetzbuches) bzw. wo sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGr, 1. Juli 2013, 2C_126/2012, E. 3.2, mit weiteren Hinweisen). Dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, und nicht nach den bloss erklärten Wünschen der (allenfalls) steuerpflichtigen Person. Ebenso wenig kommt es auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes an. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Gleichermassen spielen die formellen Kriterien der polizeilichen An- und Abmeldung, die Hinterlegung der Schriften oder die Ausübung der politischen Rechte keine entscheidende Rolle. Sie bilden nur dann Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn auch das übrige Verhalten der Person für diese Annahme spricht (BGE 132 I 29 E. 4.1, BGE 131 I 145 E. 4.1; VGr, 18. Dezember 2013, SB.2013.00019, E. 2, mit weiteren Hinweisen, www.vgrzh.ch). Über den Lebensmittelpunkt und damit den steuerrechtlichen Wohnsitz kann in der Regel kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen, wobei sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände zu berücksichtigen sind.

c) Wenn sich eine Person abwechslungsweise an mehreren Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort die stärkeren Beziehungen bestehen. Indizien für den Lebensmittelpunkt sind 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 (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 6 N 27). Fallen der Arbeitsort und der Aufenthaltsort bei der Familie nicht zusammen, wird grundsätzlich den familiären und gesellschaftlichen Bindungen mehr Gewicht beigemessen als denjenigen, die sich aus einer beruflichen Tätigkeit ergeben (Zweifel/Hunziker, § 6 N 26).

Im internationalen Verhältnis sind die Regeln des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot nur bedingt anwendbar, weil einzelne Kriterien wie die "regelmässige Rückkehr an den Familienort" oder des "leitenden Angestellten" im internationalen Verhältnis kaum Sinn ergeben (BGr, 1. Juli 2013, 2C_1267/2012, E. 4.1). Hier ist entscheidend, ob im Rahmen einer Gesamtbetrachtung die wirtschaftlichen Interessen in einem Staat die persönlichen Interessen im andern Staat derart überwiegen, dass gesagt werden kann, der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich dort, wo die stärkeren wirtschaftlichen Interessen bestünden (VGr, 20. April 2016, SB.2015.00134/135 mit Hinweisen, www.vgrzh.ch).

d) Behauptet der als internationaler Wochenaufenthalter der Quellensteuer unterworfenen Pflichtige, dass sich sein steuerrechtlicher Wohnsitz im Kanton befindet, obliegt es ihm, die Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen folgt, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen an den Arbeitsort verschoben hat.

3. a) Der Pflichtige erhielt im Verfahren betreffend eine (allfällige) nachträgliche ordentliche Veranlagung Gelegenheit, die Umstände darzulegen, aus denen sich ergibt, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Jahr 2013 in der zürcherischen Gemeinde D befunden hat. Auf entsprechende Fragen des Steuerkommissärs erklärte er, dass er von Deutschland herkommend am ... 2012 in die Schweiz gezogen sei. Dort habe er bei der zürcherischen Institution der öffentlichen Hand als Gutachter gearbeitet. Gewohnt habe er zunächst in einem B&B-Zimmer in der aargauischen Gemeinde C. Ab 2013 habe er an der ...strasse 20 in der zürcherischen Gemeinde D eine selbstmöblierte 3-Zimmerwohnung zu einem monatlichen Mietzins von brutto Fr. 2'180.- bezogen, die er allein bewohne. Seine Ehefrau und seine damals noch minderjährige Tochter (Jg. 1996) lebten im gemeinsam bewohnten Eigenheim in den Niederlanden, welches er im Jahr 2007 erworben habe. Die Trennung von der Familie habe arbeitstechnische Hintergründe. Die Ehe sei noch intakt. Er unterstütze seine Ehefrau und seine Tochter regelmässig auf einvernehmlicher mündlicher Basis. Es gebe keine schriftliche Trennungsvereinbarung. Ferner besuche er seine Familie regelmässig und lege die Strecke zwischen der zürcherischen Gemeinde D und der Wohnortgemeinde der Familie in den Niederlanden mit dem Auto zurück. Sein Lebensmittelpunkt habe sich aufgrund seiner Arbeitsstätte im Jahr 2013 ganz klar in der zürcherischen Gemeinde D befunden. Ausländische Steuerbescheide pro 2013 bzw. Bestätigungen,

dass er im Ausland (un)beschränkt steuerpflichtig sei, gebe es nicht. Weitere sachdienliche Informationen, die den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der zürcherischen Gemeinde D belegen, nannte er nicht.

b) Aufgrund dieser Hinweise folgerte das kantonale Steueramt zu Recht, dass sich der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen in der Steuerperiode 2013 am Wohnsitz seiner Familie in den Niederlanden befunden habe. Denn im internationalen Verhältnis werden den familiären und gesellschaftlichen Bindungen i.d.R. mehr Gewicht beigemessen als denjenigen, die sich aus der beruflichen Tätigkeit ergeben. Wirtschaftliche Interessen in einem Staat sind für die Ermittlung des Lebensmittelpunkts nur dann ausschlaggebend, wenn sie die persönlichen Interessen im andern Staat derart überwiegen, so dass gesagt werden kann, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen am Arbeitsort befindet. Derartiges vermochte der Pflichtige vor der Vorinstanz nicht aufzuzeigen. Auch im Rekursverfahren setzte sich der Pflichtige nicht eingehend mit den Erwägungen im Einspracheentscheid bezüglich der Wohnsitzfrage auseinander. Zwar lässt er durch seinen neuen Vertreter in Ziffer 29 des Rekurses vorbringen, dass er von seiner Ehefrau getrennt sei und nur sporadischen Kontakt mit seiner Ehefrau und seiner Tochter habe. Damit setzt er sich allerdings in Widerspruch zu seiner früheren Erklärung. Aufgrund dessen, dass er vom ... 2012 bis ... 2014 (rund 14 Monate) mit seinem Privatfahrzeug rund 73'500 km zurücklegte, erscheint es wahrscheinlicher, dass er seine Familie in den Niederlanden häufiger als lediglich "sporadisch" besuchte. Eine wöchentliche Heimkehr an den Familienort mit dem Privatfahrzeug kann einem internationalen Wochenaufenthalter bei einer Fahrstrecke von 1'680 km und einer Fahrzeit von rund 17 Stunden für Hin- und Rückweg nicht zugemutet werden. Auch wenn die im Jahr 2013 auf 64'880 km bezifferte Wegstrecke an den Familienort etwas hoch erscheint, weil er mutmasslich auch in den Jahren 2012 und 2014 Fahrten an den Familienort absolvierte und davon auszugehen ist, dass er sein Auto auch für andere Zwecke (z.B. für Einkäufe, Ausflüge und Ferien) nutzte, ist eine häufige Heimkehr an den Familienort glaubhaft dargetan worden. Daraus lässt sich auch ableiten, dass er an seinem Arbeitsort nicht besonders integriert war, sondern vornehmlich wirtschaftliche Interessen verfocht. Dies spricht für eine Ansässigkeit in den Niederlanden. Die bloss physische Präsenz in der zürcherischen Gemeinde D, um hier einer Arbeit nachzugehen wie auch die Anmeldung in dieser Gemeinde genügen für die Annahme eines steuerrechtlichen Wohnsitzes jedenfalls nicht. Mithin ist ihm der Nachweis, dass er seinen Wohnsitz von den Niederlanden – via Deutschland, wo er nur sieben Monate

verbrachte und nicht arbeitete – in die zürcherische Gemeinde D verlegte, nicht gelungen.

Somit bleibt es bei der Feststellung des kantonalen Steueramts, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Pflichtigen im Jahr 2013 in den Niederlanden befunden hat und er somit aufgrund seiner arbeitsbedingten Präsenz in der zürcherischen Gemeinde D als internationaler Wochenaufenthalter einzustufen ist. Dies hat gemäss §§ 4 Abs. 2 lit. a und 94 StG zur Folge, dass seine Einkünfte ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterliegen (§ 2 der Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994 (in der Fassung vom 30. Juni 2010), Quellensteuerverordnung I, ZStB Nr. 28/011). Die Quellensteuerpflicht ist dabei auf das Einkommen begrenzt, welches im Zusammenhang mit der in der Schweiz ausgeübten Erwerbstätigkeit steht (§ 4 Abs. 2 lit. a StG).

c) Anzumerken ist, dass eine steuerpflichtige Person am Ort, an welchem sich ihre Arbeitsstätte befindet und wo sie sich deswegen die meiste Zeit des Jahres aufhält, nicht gleichzeitig den steuerrechtlichen Wohnsitz und den Wochenaufenthalterstatus beanspruchen kann. Würde sich der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen entgegen dem oben Gesagten in der zürcherischen Gemeinde D befinden, könnte er die in seiner Steuererklärung deklarierten Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt (Fr. 55'542.-) nicht in Abzug bringen. Ausserdem müsste er in diesem Fall nicht nur das Einkommen im Zusammenhang mit seiner in der zürcherischen Gemeinde D ausgeübten Erwerbstätigkeit versteuern, sondern – zumindest steuersatzbestimmend – sämtliche weltweit erzielten Einkünfte und darüber hinaus auch sämtliche weltweit vorhandenen Vermögenswerte, u.a. auch den Eigenmietwert und Verkehrswert seiner Liegenschaft in den Niederlanden. Diesbezüglich hat er in seiner Steuererklärung nichts deklariert. Das weltweite Einkommen und Vermögen wird dabei nicht nur mit der zürcherischen Staats- und Gemeindesteuern, sondern (allerdings ohne Vermögenswerte und Passiven) auch mit der direkten Bundessteuer erfasst. Zwar ist die Ehefrau des Pflichtigen aufgrund ihres eigenen Wohnsitzes in den Niederlanden in der Schweiz nicht steuerpflichtig. Bei tatsächlicher Trennung und gemeinsamer Mittelverwendung hätte der in der Schweiz wohnhafte Ehegatte aber nicht nur sein eigenes Einkommen und Vermögen, sondern satzbestimmend und zum Verheiratetentarif auch das Einkommen und Vermögen seiner Ehefrau zu besteuern. Sodann könnte er die Unterhaltsbeiträge an seine Ehefrau und Tochter (Fr. 25'224.-) nicht abziehen. Inwiefern ein steuerrechtlicher Wohnsitz in der zürcherischen Gemeinde D und damit einhergehend

die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz für den Pflichtigen vorteilhafter wäre als die nur auf das Erwerbseinkommen in der zürcherischen Gemeinde D beschränkte Quellenbesteuerung mit den noch vorzunehmenden Tarifkorrekturen, liegt nicht auf der Hand.

4. a) Gemäss § 93 Abs. 2 StG wird bei Personen, deren Einkünfte der Quellensteuer unterliegen, eine nachträgliche Einschätzung durchgeführt, wenn die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte in einem Jahr mehr als den durch die Finanzdirektion festgelegten Betrag (Fr. 120'000.- für die Steuerperiode 2013) betragen. Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet.

Keine solche nachträgliche Veranlagung wird durchgeführt in Fällen gemäss § 94 StG, d.h. dann, wenn jemand ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in unselbstständiger Stellung erwerbstätig ist. Dies ergibt sich daraus, dass eine Bestimmung über eine nachträgliche ordentliche Veranlagung hier fehlt, und zudem der Verweis auf §§ 88 - 90 StG die Anwendung von § 93 Abs. 2 StG eben gerade nicht erfasst. Internationale Wochenaufenthalter haben somit keinen Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (siehe auch die identische Regelung in Art. 91 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 sowie Rz. 4 der Weisung der Finanzdirektion über die nachträgliche ordentliche Veranlagung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern vom 28. September 2012 [ZStB Nr. 28/851]; VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00056, E. 4.2, www.vgrzh.ch und VGr, 23. Oktober 2013, SB.2013.00007, www.vgrzh.ch).

b) Der Pflichtige hält diese Regelung für diskriminierend. Ausserdem erblickt er darin einen Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot. Er macht im Wesentlichen geltend, dass die fiskalische Belastung unter dem Regime der Quellensteuer bei ihm massiv höher ausfalle als bei seinen schweizerischen Berufskollegen. Dies widerspreche in stossender Weise dem Diskriminierungsverbot resp. Gleichbehandlungsgebot von Art. 24 des Musterabkommens (OECD-MA), Art. 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK), Art. 26 des internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte (UNO-Pakt II) und Art. 9 Abs. 2 Anhang 1 bzw. Art. 2 des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft.

c) Die Kritik des Pflichtigen mag berechtigt sein. Sie zielt aber ins Leere, weil die genannten Diskriminierungsverbote und Gleichbehandlungsgebote, welche dem entgegenstehenden kantonalen und Bundesrecht vorgehen, bei der Quellensteuer umzusetzen sind. In einem Entscheid vom 26. Januar 2010 (BGE 136 II 241 = Pra 99 Nr. 124) erwog das Bundesgericht, dass für einen Quellensteuerpflichtigen das gleiche Regime der steuerlichen Abzüge gilt wie für solche Steuerpflichtige, die der ordentlichen Steuer unterliegen. Diese Ungleichheiten werden bei der Quellensteuer in Form einer nachträglichen Tarifkorrektur behoben, indem im Tarif nicht berücksichtigte Abzüge individuell gewährt werden (Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer (Art. 2 lit. e der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993 [QStV]). Gleiches muss in Nachachtung der vertikalen Steuerharmonisierung für die kantonalen Bestimmungen gelten (VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00056, E. 4.2, www.vgrzh.ch). Dagegen ergibt sich bei der vorliegenden Konstellation aus dem überstaatlichen Diskriminierungsverbot und Gleichbehandlungsgebot und dem genannten Bundesgerichtsentscheid kein Anspruch auf Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung anstelle der Quellenbesteuerung.

d) Im vorliegenden Fall erstattete der Steuerkommissär gleichzeitig mit dem Einschätzungsentscheid vom 1. Juni 2016 eine Meldung an die Dienstabteilung Quellensteuer zur Vornahme einer Tarifkorrektur infolge internationalem Wochenaufenthalt, Schuldzinsen und Unterstützungsabzug. Die Tarifkorrekturen konnten bis anhin jedoch noch nicht vorgenommen werden, weil der Pflichtige mit der im Einsprache- und Rekursverfahren aufgeworfenen Wohnsitzfrage das Quellensteuerverfahren blockierte. Insoweit erweisen sich die vorgebrachten Rügen als verfrüht, weil für den Fall, dass die Quellensteuerpflicht infolge fehlenden Wohnsitzes in der zürcherischen Gemeinde D gegebenenfalls höchstrichterlich bestätigt wird, immer noch die Möglichkeit für eine Tarifkorrektur bei der Quellensteuer besteht. Unter diesen Umständen erübrigt sich eine vertiefte Auseinandersetzung mit den vorgebrachten Rügen im vorliegenden Rekursverfahren.

Dies führt zur Abweisung des Rekurses.

5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihm die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]