

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2014.177
1 ST.2014.222

Entscheid

27. März 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner, Ersatzrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

1. **A**,
Steuergemeinde Zürich,
2. **B**,
Steuergemeinde Zürich,

vertreten durch RA lic.iur. Mario Kumschick
und Frau MLaw Selina Many, Baker & McKenzie Zurich,
Holbeinstrasse 30, Postfach, 8034 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

**Steuerhoheit (direkte Bundessteuer sowie
Staats- und Gemeindesteuern ab 9.8.2012)**

hat sich ergeben:

A. 1. A und B (nachfolgend die Beschwerdeführer/Rekurrenten) flogen am 6. August 2012 mit vier Kindern (Jahrgänge 1995, 2003, 2005 und 2008) von ihrem Wohnort in den Vereinigten Staaten nach Zürich und bezogen in der Stadt Zürich eine 7-Zimmer-Wohnung. Der in den Vereinigten Staaten als Arzt tätige Beschwerdeführer/Rekurrent hatte sich entschieden, während zwei Jahren in Zürich eine fachspezifische Fortbildung zu besuchen. Nach Beendigung der Studien flog die Familie am 11. Juli 2014 wieder in die Vereinigten Staaten zurück.

Der Beschwerdeführer/Rekurrent ist nach eigenen Angaben Gründer, Eigentümer und Präsident zweier "Limited Liability Companies" (Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach amerikanischem Recht; LLC), nämlich der C LLC, (100 Prozent Anteil) und der D LLC, (60 Prozent Anteil). Diese Unternehmen bieten unter der Firma "C" in und um die Städte E und F ärztliche Dienstleistungen an und führen mehrere Kliniken. Der Beschwerdeführer/Rekurrent nahm die Gelegenheit wahr, neben seinen Studien in der Schweiz auch geschäftliche Interessen zu verfolgen, und gründete für seine Firma C LLC, zusammen mit zwei Studienkollegen am 10. Februar 2013 in Zürich die G GmbH, welche die Organisation und den Betrieb eines internationalen Online-Beratungszentrums bezweckt, und für welche er (zusammen mit den Kollegen) als Geschäftsführer fungierte.

Während der Beschwerdeführer/Rekurrent sich seinen Studien widmete, besuchten die Kinder hier die Schule bzw. den Kindergarten. Das älteste Kind war an einer englischsprachigen internationalen Schule, und die drei jüngeren Kinder an einer anderen, zweisprachigen Schule eingeschrieben. In den Ferien und an den Wochenenden unternahm die Familie zahlreiche Ferienreisen und Ausflüge ins Ausland, u.a. auch in die Heimat. Der Beschwerdeführer/Rekurrent reiste zusätzlich aus geschäftlichen Gründen bei vier Gelegenheiten jeweils für ein paar Tage in die Vereinigten Staaten, um an Verwaltungsratssitzungen seiner Unternehmungen teilzunehmen.

2. Mit Schreiben vom 25. Januar 2013 nahmen die Vertreter der Beschwerdeführer/Rekurrenten erstmals mit dem kantonalen Steueramt Kontakt auf, schilderten den Sachverhalt und ersuchten um behördliche Bestätigung, dass die Beschwerdeführer/Rekurrenten in der Schweiz nicht steuerpflichtig seien. Am 14. März 2013 teilte die

Steuerkommissärin mit, dass kein Vorbescheid ergehen könne, weil sich der Sachverhalt (teilweise) schon verwirklicht habe, indem die Beschwerdeführer/Rekurrenten mit ihrer Familie schon seit einem halben Jahr in Zürich wohnten. Der Sachverhalt würde im ordentlichen Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren geklärt.

Statt eine Steuererklärung einzureichen, gelangten die Beschwerdeführer/Rekurrenten kurz vor Ablauf der Einreichungsfrist am 28. März 2013 an das Steueramt der Stadt Zürich und ersuchten um Feststellung, dass weder in Bezug auf die direkte Bundessteuer noch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern eine Steuerpflicht in der Schweiz vorliege. Dieses Gesuch erneuerten sie ein Jahr später am 12. März 2014 gegenüber dem kantonalen Steueramt. Mit Auflage vom 20. März 2014 forderte die Steuerkommissärin sie zur Einreichung diverser Belege und zur Abgabe einer substantiierten Sachdarstellung auf. Die Beschwerdeführer/Rekurrenten reagierten darauf mit Eingabe vom 9. Mai 2014, worauf das kantonale Steueramt am 5. Juni 2014 einen Vorentscheid über die Beanspruchung der Steuerhoheit ab 9. August 2012 erliess.

B. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 7. August 2014 ab.

C. Am 8. September 2014 liessen die Beschwerdeführer/Rekurrenten Beschwerde und Rekurs erheben mit dem Antrag, es sei festzustellen, dass sie der hiesigen Steuerpflicht nicht unterlägen. Der mit Verfügung vom 17. September 2014 einverlangte Prozesskostenvorschuss wurde fristgerecht geleistet. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 21. Oktober 2014 auf kostenpflichtige Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) Natürliche Personen sind gemäss Art. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich haben (je Abs. 1). Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (je Abs. 2). Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton hat eine Person, wenn sie hier, ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 30 Tagen und bei Nichtausübung einer Erwerbstätigkeit während 90 Tagen hier verweilt (je Abs. 3).

Das schweizerische Einkommenssteuerrecht knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht an natürliche Personen, die im Inland einen steuerrechtlichen Wohnsitz *oder* Aufenthalt haben. Der steuerrechtliche Aufenthalt stellt demnach neben dem steuerrechtlichen Wohnsitz ein alternatives Anknüpfungsmerkmal der unbeschränkten Steuerpflicht dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, Art. 3 N 43 DBG und § 3 N 63 StG). Für den steuerrechtlichen Aufenthalt wird einzig ein tatsächliches Verweilen, eine physische Anwesenheit vorausgesetzt. Subjektive Kriterien werden nicht verlangt [...]. Ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt kann trotz auswärtigen Aufenthalten immer dann angenommen werden, wenn eine sachliche und räumliche Beziehung der steuerpflichtigen Person zum Kanton besteht, die über die körperliche Anwesenheit hinausreicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 3 N 45 und N 52 DBG sowie § 3 N 65 und N 72 StG).

bb) Die Voraussetzungen für einen steuerrechtlichen Aufenthalt sind vorliegend nach den eben zitierten innerstaatlichen Rechtsnormen gegeben. Die Beschwerdeführer/Rekurrenten haben unbestrittenermassen während zwei Jahren zusammen mit den vier Kindern in Zürich in einer 7-Zimmer-Wohnung gelebt. Die Kinder haben hier die Schule besucht, Kontakte mit Lehrern und Mitschülern gepflegt und sogar einige (wenige) Freunde gefunden. Ähnliches gilt für den Beschwerdeführer/Rekurrenten, der an der Weiterbildungsinstitution an Kursen und Seminaren teilnahm und sich mit

Dozenten und Mitstudenten austauschte. Selbst die Beschwerdeführerin/Rekurrentin, die sich vornehmlich um Kinder und Haushalt kümmerte, kam nicht umhin, die Mütter der Mitschüler kennenzulernen. Weitere sachliche und räumliche Beziehungen zu Zürich und der Schweiz sind in der Gründung und im Aufbau der G GmbH durch den Beschwerdeführer/Rekurrenten und zwei Studienkollegen zu erblicken. Darüber hinaus hat die Familie ihren Aufenthalt hier als Basis in Europa für Ausflüge und Reisen genutzt. Die Unterbrechungen – Ferien und Geschäftsreisen in die Vereinigten Staaten sowie die Ausflüge und Reisen in Europa – waren allesamt vorübergehender Natur. Immer kehrten die Beschwerdeführer/Rekurrenten oder die Kinder wieder in die Wohnung in Zürich zurück. Der physische Aufenthalt in Zürich dauerte insgesamt länger als 90 Tage. Die Beschwerdeführer/Rekurrenten sind damit ab Zuzug anfangs August 2012 nach schweizerischem Recht als hierorts persönlich zugehörig zu betrachten. Ob auch ein steuerrechtlicher Wohnsitz begründet wurde, braucht an dieser Stelle nicht weiter geprüft zu werden, denn es handelt sich dabei wie gesehen – jedenfalls nach den innerstaatlichen Rechtsnormen – lediglich um eine alternative Voraussetzung für die Annahme einer persönlichen Zugehörigkeit.

Sachverhalt und Rechtsfolge sind vorliegend nicht umstritten. Beide Parteien gehen soweit ersichtlich (stillschweigend) davon aus, dass die Voraussetzungen von Art. 3 Abs. 1 und 3 DBG bzw. § 3 Abs. 1 und 3 StG erfüllt sind.

b) aa) Die Beschwerdeführer/Rekurrenten wenden indessen ein, dass sie einen Aufenthalt zu Sonderzwecken (Studium in Zürich) begründet hätten, der analog Art. 26 ZGB einen steuerrechtlichen Aufenthalt bzw. Wohnsitz gerade ausschliesse. Sie berufen sich auf Art. 3 Abs. 4 DBG, gemäss welchem eine Person keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt begründet, die ihren Wohnsitz im Ausland hat und sich in der Schweiz lediglich zum Besuch einer Lehranstalt oder zur Pflege in einer Heilstätte aufhält. Diese Regel findet auch auf das zürcherische Recht Anwendung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 52 StG).

bb) Das Wort *lediglich* in der angerufenen Gesetzesbestimmung bringt zum Ausdruck, dass ein entsprechender Aufenthalt mehr oder minder ausschliesslich dem Sonderzweck dienen muss, damit von einer steuerlichen Zugehörigkeit zur Schweiz abgesehen werden kann. Die Bestimmung ist damit richtigerweise als Ausnahmeregel einschränkend auszulegen. Ein Sonderzweck ist nicht mehr anzunehmen, wenn die Beziehungen zur Schweiz intensiv werden. Das Bundesgericht nimmt etwa intensive

Beziehungen an, wenn der Steuerpflichtige sich mit seiner ganzen Familie an den Ort des Sonderaufenthalts begibt oder dort gar einen Hausstand begründet (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 3 N 66 DBG und § 3 N 56 StG mit Verweis auf Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 3, II B 1 Nr. 3 und § 3, II B 2 Nr. 6).

Die Beschwerdeführer/Rekurrenten haben in Zürich gemeinsam auf unbestimmte Zeit eine unmöblierte 7-Zimmer-Wohnung gemietet und haben diese mit eigenen Möbeln ausgestattet. Dass sie möbliert gemietet worden wäre, geht aus dem Mietvertrag jedenfalls nicht hervor. In dieser grosszügigen Wohnung haben sie während ihres rund zweijährigen Aufenthalts zusammen mit den vier Kindern einen Haushalt geführt. Dies allein führt nach der zitierten Rechtsprechung schon dazu, dass die Beziehungen zur Schweiz und Zürich als intensiv anzusehen sind, was eine Anwendung der in Frage stehenden Sondernorm ausschliesst. Kommt hinzu, dass der Beschwerdeführer/Rekurrent sich in der Schweiz nicht nur zu Studienzwecken aufhielt, sondern nachgewiesenermassen auch geschäftlich aktiv war und für seine US-amerikanische Unternehmung zusammen mit Kollegen bereits im Februar 2013 eine GmbH gegründet hat. Auch wenn er mangels Arbeitsbewilligung nicht als Angestellter für die G GmbH tätig war, liegt es auf der Hand, dass er als Geschäftsführer an der Planung und Begleitung des Aufbaus der einschlägigen Online-Beratungsplattform massgeblich beteiligt gewesen sein muss, und dies in der Vorbereitungsphase wohl schon lange vor dem eigentlichen Gründungsakt. Zumindest trug er für das Geschäft zusammen mit seinen zwei Studienkollegen die Verantwortung und es oblag ihm die Aufsicht über die für die Firma tätigen Unternehmen und Personen, was denn auch unbestritten ist. Irrelevant ist in diesem Zusammenhang, dass er dafür keine Entschädigung erhalten haben soll. Er übte die ihm als Geschäftsführer obliegenden Befugnisse zumindest teilweise in der Schweiz aus und widmete sich damit hier nicht ausschliesslich dem Studium. Bei einem überaus erfahrenen und erfolgreichen Geschäftsmann, wie es der Beschwerdeführer/Rekurrent ist, darf zudem vorausgesetzt werden, dass er schon bei der Einreise in die Schweiz zumindest in Kauf nahm, dass sich neben der reinen Weiterbildung auch geschäftliche Kontakte und Gelegenheiten bieten, und dass er diese unter Umständen auch packen würde. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer/Rekurrenten sind die Bedingungen für die Annahme eines Sonderzwecks in der Schweiz auch aus diesem Grund nicht erfüllt.

Es bleibt folglich dabei, dass sie hier nach internem Recht einen steuerrechtlichen Aufenthalt begründet haben und damit steuerlich als der Schweiz bzw. dem Kanton Zürich zugehörig zu betrachten waren. Ob sie ihren Wohnsitz in den Vereinigten Staaten beibehielten oder nicht, kann bei dieser Lage der Dinge offen bleiben.

c) Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt (Art. 6 Abs. 1 DBG und § 5 Abs. 1 StG). Damit unterstanden die Beschwerdeführer/Rekurrenten nach der internen, schweizerischen Gesetzgebung der hiesigen unbeschränkten Steuerhoheit. Der Entscheid der Vorinstanz erweist sich als richtig, weshalb Beschwerde und Rekurs abzuweisen sind.

2. a) Weil die Beschwerdeführer/Rekurrenten nach internem schweizerischem Recht hier aufgrund ihres Aufenthalts steuerpflichtig sind, handelt es sich bei ihnen kraft Art. 4 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 2. Oktober 1996 (DBA-USA) um hier ansässige Personen. Sodann sind sie nach dem Wortlaut desselben Artikels (bzw. den US-amerikanischen Steuergesetzen) nur schon aufgrund ihrer US-amerikanischen Staatsbürgerschaft auch als in den USA ansässig anzusehen. Sie fallen damit ohne Weiteres in den persönlichen Geltungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens (vgl. Art. 1 Abs. 1 DBA-USA).

b) Ist – wie hier – eine natürliche Personen in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gelten gemäss Art. 4 Abs. 3 DBA-USA sogenannte "tie-breaker"-Kriterien (lit. a bis c). Nach diesen autonom (nicht nach dem jeweiligen Landesrecht) auszulegenden Anknüpfungsmerkmalen bestimmt sich, in welchem Land die Person im Sinn des Abkommens als ansässig gilt und ob allenfalls die Besteuerungsbefugnis des einen oder anderen Staates nach den darauf folgenden Verteilungsnormen (Art. 5 ff. DBA-USA) eingeschränkt wird oder nicht. Wird nach Art. 4 Abs. 3 DBA-USA einem der Vertragsstaaten das primäre Besteuerungsrecht als Staat der Ansässigkeit eingeräumt, gilt dieser Staat für die Anwendung des Abkommens allein als Staat der Ansässigkeit. Das Besteuerungsrecht des anderen Staates ist auf diejenigen Einkünfte und Vermögenswerte beschränkt, die ihm das Abkommen als Quellen- und Belegenheitsstaat zur Besteuerung zuweist. Dies hat indessen nicht zur Folge, dass dieser Staat die steuerpflichtige Person bei der Anwendung seines innerstaatlichen Rechts als beschränkt

steuerpflichtig zu behandeln hätte. Da die steuerpflichtige Person nur für die Anwendung der Verteilungsnormen des Abkommens als im anderen Vertragsstaat ansässig gilt, bleibt sie für die Besteuerung im Quellenstaat weiterhin den Besteuerungs- und Verfahrensvorschriften unterworfen, die dort für unbeschränkt steuerpflichtige Personen gelten (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 4 N 97 OECD-MA).

c) Unabhängig davon, wo die Beschwerdeführer/Rekurrenten aufgrund der "tie-breaker" Regeln im Sinn des Abkommens als ansässig gelten, unterliegen sie damit als nach internem Recht unbeschränkt steuerpflichtige Personen den hiesigen Verfahrensvorschriften. Inwiefern die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz durch die Verteilungsnormen bzw. durch die "tie-breaker"-Regeln des DBA-USA eingeschränkt wird, betrifft erst das Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren und braucht an dieser Stelle nicht weiter erörtert zu werden. Denn das Anrecht auf einen – in den Steuergesetzen nicht ausdrücklich vorgesehenen – Vorbescheid zur Feststellung der Steuerhoheit liegt vornehmlich im legitimen Interesse der Steuerpflichtigen begründet, zu wissen, ob sie der schweizerischen Verfahrensordnung unterworfen sind oder nicht. Die Parteien erwähnen in ihren Entscheiden bzw. Eingaben das DBA-USA denn auch richtigerweise mit keinem Wort.

3. Nach dem Gesagten sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Die Verfahrenskosten sind den unterliegenden Beschwerdeführern/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]