

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2019.125

**Entscheid**

17. März 2020

Mitwirkend:

Abteilungsvizepräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

**A,**

vertreten durch B AG,

**Rekurrent,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2017**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) mit Jahrgang 1957 und seine Lebenspartnerin (C) mit Jahrgang 1960 sind je zur Hälfte Miteigentümer einer 3-Zimmer-Wohnung in der zürcherischen Gemeinde D sowie einer 2-1/2-Zimmerwohnung in der ausserkantonalen Gemeinde E. Bis zur Steuerperiode 2016 hatte der Pflichtige sein Hauptsteuerdomizil kraft Wohnsitz im Kanton Zürich. Per ... 2017 liess er sich pensionieren; sein letzter Arbeitstag war der ... 2017. Für die Steuerperiode 2017 reichte er im Kanton Zürich die Steuererklärung für ausserhalb des Kantons wohnhafte Personen mit Liegenschaften im Kanton Zürich ein. Als seinen neuen Wohnsitz gab er die ausserkantonale Gemeinde E an.

Mit Auflage vom 10. Dezember 2018 verlangte das kantonale Steueramt vom Pflichtigen Auskünfte und Unterlagen zu seiner Wohnsituation, insbesondere eine Aufstellung der Aufenthaltstage in den Gemeinden E und D, Rechnungen, Kontoauszüge der Privatkonten, Kreditkartenabrechnungen sowie eine Beschreibung seiner Wohnverhältnisse an beiden Orten. Der Pflichtige antwortete mit E-Mail vom 18. Dezember 2018. Darin schilderte er seine Wohnsituation und machte geltend, er habe seinen Wohnsitz per ... 2017 in die ausserkantonale Gemeinde E verlegt. Seine Partnerin sei weiterhin vollzeitlich erwerbstätig und gehe von der Gemeinde D aus zur Arbeit; sie komme jeweils an den Wochenenden in die Gemeinde E. Am 25. Januar 2019 sowie am 19. Februar 2019 reichte er umfangreiche Unterlagen ein.

Das kantonale Steueramt beanspruchte am 4. April 2019 die Steuerhoheit für die Steuerperiode 2017 kraft Wohnsitz in der Gemeinde D. Es erwog, dass eine Verlegung des Wohnsitzes in die ausserkantonale Gemeinde E weder ersichtlich noch nachgewiesen sei. Gestützt darauf traf es für die Staats- und Gemeindesteuern folgende Einschätzung:

	Fr.
Steuerbares Einkommen	249'000.-
Satzbestimmendes Einkommen	257'100.-
Steuerbares Vermögen	3'746'000.-
Satzbestimmendes Vermögen	3'971'000.-

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 18. April 2019 Einsprache mit dem Antrag, die Verlegung des Wohnsitzes anzuerkennen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 6. Juni 2019 ab.

C. Mit Rekurs vom 5. Juli 2019 liess der Pflichtige beantragen, es sei festzustellen, dass sein Hauptsteuerdomizil kraft Wohnsitz in der ausserkantonalen Gemeinde E liege, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das kantonale Steueramt schloss am 25. Juli 2019 auf Abweisung der Rechtsmittel. Der Pflichtige hielt mit Replik vom 5. September 2019 an seinem Standpunkt fest. Eine Duplik ging nicht ein.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 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 hier mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. § 3 Abs. 2 StG). Diese kantonale Bestimmung lautet gleich wie Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und Art. 3 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) betreffend die Steuerpflicht natürlicher Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit. Die Bestimmungen sind somit gleich auszulegen (BGr, 10. März 2019, 2C\_473/2018, E. 3; BGr, 17. Juli 2019, 2C\_87/2019, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden).

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt der steuerrechtliche Wohnsitz einer Person am Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen

sen befindet. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz kann demnach nicht frei bezeichnet werden. 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.

Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen hat. Diese Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2; 132 I 29 E. 4; 125 I 54 E. 2; BGr, 10. März 2019, 2C\_473/2018, E. 4.1; BGr, 16. Juli 2018, 2C\_546/2017, E. 2.3; BGr, 16. März 2018, 2C\_580/2017, E. 4.1; BGr, 3. August 2017, 2C\_1045/2016, E. 3.3). Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der betroffenen Steuerperiode (Art. 4b Abs. 1 StHG).

Bei Personen, die im Konkubinat leben, stellt die gemeinsame Wohnung ein erhebliches Indiz für einen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz am Wohnort dar, jedenfalls dann, wenn das Konkubinat hinsichtlich Dauer und Intensität einer Ehe oder eingetragenen Partnerschaft gleichkommt (BGr, 3. Juni 2019, 2C\_73/2018, E. 3.2; BGr, August 2017, 2C\_1045/2016, E. 3.4). Konkubinatspaare werden zwar getrennt besteuert; handelt es sich aber um eine über zehnjährige, gefestigte Beziehung, sind die für verheiratete Personen massgebenden Kriterien zur Bestimmung des Hauptsteuerdomizils sinngemäss anwendbar (BGr, 6. Februar 2015, 2C\_536/2014, 2C\_537/2014 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., 2015, S. 30). Halten sich solche Paare jeweils gemeinsam während der Woche am Arbeitsort auf, decken sich die ideellen und materiellen Interessen des Paares während der Woche, so dass grundsätzlich der Arbeitsort (Wochenaufenthaltort) das Hauptsteuerdomizil bildet (BGr, 12. Juli 2012, 2C\_170/2012, E. 3.1; Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 6 N 32, auch zum Folgenden). Wenn bei Ehegatten keiner mehr erwerbstätig ist (Rentnerhepaare), sie sich aber dennoch unter der Woche und am Wochenende an verschiedenen Orten aufhalten, befindet sich der Lebensmittelpunkt und damit das Hauptsteuerdomizil grundsätzlich am gemeinsamen Wochenaufenthaltort (BGr, 6. Juni 2002, 2A.408/2001).

bb) Die Umstände, die die allgemeine Steuerpflicht begründen, sind steuerbegründende Tatsachen und deshalb von den Steuerbehörden zu beweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 3 N 86 StG, auch zum Folgenden). Dies gilt auch dann, wenn sich der steuerrechtliche Wohnsitz bis anhin im Kanton Zürich befand und streitig ist, ob er aufgegeben worden ist bzw. sich an einen ausserkantonalen Ort verlagert hat. Von daher ist der bisherige steuerrechtliche Wohnsitz für die Verteilung der Beweislast nicht von Bedeutung (VGr, 26. März 1997, StE 1997 B 11.1 Nr. 15 = ZStP 1997, 269). Immerhin kann der steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis für die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes oder das Vorliegen eines ausserkantonalen Wohnsitzes auferlegt werden, wenn die von der Einschätzungsbehörde behauptete subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 1. März 2012, 2C\_785/2011 E. 2.3). Dies trifft vor allem zu, wenn die bisherige Wohnung im Kanton (ohne Fremdvermietung) weiterhin beibehalten wird; dies ist ein Indiz dafür, dass der bisherige Lebensmittelpunkt im Kanton nicht definitiv aufgegeben worden ist.

cc) Daraus ergibt sich in Bezug auf die Beweisführung mit Bezug auf den vorliegenden Fall Folgendes: Der Pflichtige und seine langjährige Konkubinatspartnerin (nach eigener Sachdarstellung seit 25 Jahren ein Paar) gingen von der zürcherischen Gemeinde D aus für viele Jahre in der Stadt F (bei der Bank G bzw. bei der Vorsorgeeinrichtung der H AG) zur Arbeit; damit begründeten sie – selbst unter der Annahme eines regelmässigen gemeinsamen Wochenendaufenthalts in der ausserkantonalen Gemeinde E – in der zürcherischen Gemeinde D ihr Hauptsteuerdomizil kraft Wochenendaufenthaltsort. Der Pflichtige lebte auch nach seiner Pensionierung unbestritten (zumindest teilweise) in der Wohnung in der zürcherischen Gemeinde D, während seine weiterhin vollzeitlich erwerbstätige Partnerin weiterhin von dort täglich zu ihrer Arbeit ging. Dies begründet eine natürliche Vermutung, dass sie auch den grössten Teil der gemeinsamen Zeit dort verbrachten, sodass der Pflichtige dort sein Hauptsteuerdomizil hat. Falls es sich nicht so verhalten sollte, obliegt es deshalb ihm, dies darzutun und nachzuweisen.

b) Der Nachweis eines Wohnsitzes in der ausserkantonalen Gemeinde E setzt ein tatsächliches Aufhalten dort voraus. Es ist deshalb zu prüfen, an wie vielen Tagen sich der Pflichtige jeweils in den beiden Gemeinden E und D aufgehalten hat. Massgebend ist dabei der Zeitraum ab dem letzten Arbeitstag, somit ... 2017, da er sich ab diesem Datum nicht mehr an seinen Arbeitsplatz begeben musste und er seine Le-

bensumstände deshalb neu gestalten konnte. Damit sind seine Verhältnisse ab diesem Datum als repräsentativ für seine Lebensverhältnisse per Ende Jahr zu betrachten.

Der Pflichtige hat eine Reihe von Unterlagen eingereicht, die seinen Aufenthaltsort an bestimmten Daten dokumentieren. Diese umfassen Auszüge seines Kontokorrents bei der Bank G, des Privatkontos I, der J-Bank, der Kreditkarte, die Tagesaufzeichnungen des Golfclubs in der ausserkantonalen Gemeinde E sowie die Protokolle im Zusammenhang mit der Stockwerkeigentümergeinschaft in E.

Hierzu hat er eine kalendermässige Auflistung seiner Aufenthaltsorte eingereicht. Die dortigen Angaben sind indessen nur zum Teil belegt, sodass es sich dabei um eine Sachdarstellung handelt. Immerhin ergeben sich daraus seine Ferienreisen. Demnach befand er sich vom ... Juni bis zum ... Juli zunächst in der K und anschliessend in L (Ausland, 20 Tage); vom ... Juli bis zum ... August in M (Ausland, 24 Tage), vom ... Oktober bis zum ... Oktober auf N (Ausland, 4 Tage) und vom ... November bis zum ... Dezember in L (Ausland, 7 Tage), somit 55 Tage auf Reisen. Eine weitere mit dem Rekurs eingereichte Aufstellung listet die belegten Aufenthaltsdaten auf. Diese Aufstellung zeigt 41 Tage in der ausserkantonalen Gemeinde E und 29 Tage im zürcherischen Raum D/F. Von den 214 Tagen ab 1. Juni bis Jahresende ist somit sein Aufenthalt an 125 Tagen dokumentiert. Damit sind 89 Tage offen, sodass eine erhebliche Ungewissheit über den hauptsächlichen Aufenthaltsort verbleibt.

Indessen ist das blosses Zählen von Tagen allein wenig aussagekräftig, sind doch die Tage in der ausserkantonalen Gemeinde E aufgrund der Aufzeichnungen des Golfclubs auch viel besser dokumentiert. Zur Beurteilung ist vielmehr auch zu berücksichtigen, wie die Tage liegen. Im vorliegenden Fall fällt auf, dass die dokumentierten Daten in der ausserkantonalen Gemeinde E meistens feste Blöcke unmittelbar aufeinanderfolgender Tage bilden. Die dokumentierten Tage im zürcherischen Raum D/F liegen demgegenüber weiter auseinander. Das legt den Schluss nahe, dass dann, wenn dazwischen keine Transaktion in der ausserkantonalen Gemeinde E verzeichnet ist, der gesamte Zeitraum im zürcherischen Raum D/F verbracht wurde. Eine entsprechende Situation ergibt sich für die ausserkantonale Gemeinde E lediglich im Dezember (Bezug am 6. und am 16. Dezember, dazwischen keine Transaktionen im zürcherischen Raum D/F).

Überträgt man die dokumentierten Daten in einen Kalender, so ergibt sich Folgendes:

- Juni:           mehrheitlich in der ausserkantonalen Gemeinde E, indessen zweite Woche sowie ein Tag in der vierten Woche in der zürcherischen Gemeinde D.
- Juli:           die erste Hälfte in den Ferien, der Rest je hälftig in den Gemeinden D/ E
- August:       2/3 in den Ferien, der Rest je hälftig in den Gemeinden D und E
- September:   in der Gemeinde E, mit dreimaliger kurzer Rückkehr nach D
- Oktober:     D, drei Tage in E, fünf Tage Ferien
- November:   D, zwei kurze Aufenthalte in E, letzte Woche Ferien
- Dezember:   E, mit zwei kurzen Aufenthalten in D.

Insgesamt dürften sich damit die Aufenthaltstage etwa gleichmässig auf die ausserkantonale Gemeinde E und die zürcherische Gemeinde D verteilt haben. Mithin ist damit eine zeitliche Präferenz in der ausserkantonalen Gemeinde E nicht dargetan.

Anzufügen ist, dass die Stromrechnungen in der ausserkantonalen Gemeinde E an diesem Ergebnis nichts ändern. Die Stromrechnung für die Periode 1. Mai bis 31. Oktober 2017 liegt mit Fr. 179.89 sogar unter dem Vorjahreswert, während die Rechnung für die Periode 1. November 2017 bis 30. April 2018 mit Fr. 911.41 rund die Hälfte über dem Verbrauch des Vorjahres liegt. Die Zunahme gegen Jahresende entspricht der festgestellten vermehrten Nutzung vor allem im Dezember, hingegen überrascht die Abnahme für die Periode 1. Mai bis 31. Oktober 2017.

c) Weiter ist zu prüfen, zu welchem Ort der Pflichtige die stärkeren persönlichen Beziehungen hatte.

aa) Dabei steht vor allem der Bezug zu seiner Partnerin im Vordergrund bzw. wo diese Beziehung mehr gelebt wurde. Die Partnerin wohnt in der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde D und ist zu 100% in leitender Position angestellt. Nach den Angaben des Pflichtigen fährt sie jeweils Freitagabend in die ausserkantonale Gemeinde E und am Sonntagabend wieder in die zürcherische Gemeinde D zurück. Gemäss den dokumentierten Aufenthaltstagen hat der Pflichtige ab dem 1. Juni 2017 nachgewiesenermassen etwa 14 Wochenenden in der ausserkantonalen Gemeinde E verbracht; ihre gemeinsame Zeit in E beschränkt sich somit auf diese Daten. Es ist of-

fensichtlich, dass er mehr Zeit mit ihr in der zürcherischen Gemeinde D lebte. In diesem Zusammenhang fällt auf, dass er sich vor allem in den Monaten Oktober und November in der zürcherischen Gemeinde D aufhielt. Mit anderen Worten lebte er dann, als saisonbedingt in der ausserkantonalen Gemeinde E kein Golf mehr gespielt werden konnte und die Wintersportsaison noch nicht begonnen hatte, auch nicht dort.

bb) Hinzu kommt, dass auch die Wohnsituation in der ausserkantonalen Gemeinde E für ein dauerndes Zusammenleben als beengt erscheint. Die Wohnung ist eine 2-1/2-Zimmer-Stockwerkeigentumseinheit mit einer Wohnfläche von 82 m<sup>2</sup>. Die Liegenschaft wurde vom Vater der Partnerin 1977 erstellt und ist ein Terrassen-Appartementhaus im Stil des Erstellungsjahrs. Der Pflichtige erwarb 2006 zunächst einen Anteil (Wohnung 2b), zuvor war die Wohnung zu je einem Drittel im Eigentum der Partnerin und ihrer zwei Brüder. Am 17. April 2013 tauschte der Pflichtige seinen Anteil gegen die Hälfte Miteigentum an der Wohnung 6b im 6. Obergeschoss; der andere Anteil befand sich bereits im Miteigentum seiner Partnerin. Nach dem Erwerb wurde die Wohnung für Fr. 300'000.- totalsaniert. Gemäss den eingereichten Fotografien handelt es sich um eine modern eingerichtete Wohnung mit gehobenem Ausbaustandard samt Terrasse und schönem Ausblick in die Berge. Per ... 2017 hat der Pflichtige im Hochparterre im selben Gebäude vom Bruder der Partnerin die Wohnung 1b hinzugemietet für einen Mietzins von Fr. 6'000.- pro Jahr. Gemäss den Fotografien handelt es sich um einen funktional eingerichteten Büroraum; das Fenster weist auf eine gegenüberliegende Fassade.

Insgesamt erscheint die Wohnung 6b trotz dem hohen Ausbaustandard für einen Zweipersonenhaushalt als sehr klein, bietet sie doch keinerlei Rückzugsmöglichkeit. Ein dauerndes Bewohnen einer solchen Wohnung durch zwei Personen erscheint als ungewöhnlich, zumal wie hier für gutsituierte Personen im oder nahe dem Pensionsalter, welche auch erhöhte Ansprüche an Wohnfläche haben. Daran ändert die hinzugemietete Wohnung im Hochparterre nichts, denn diese lädt – als blosser Büroraum ausgestattet – nicht zum behaglichen Aufhalten ein und bietet keinen zusätzlichen Wohnraum. Die Wohnverhältnisse in der ausserkantonalen Gemeinde E sind deshalb für ein Paar nur als kurzfristiger Ferienaufenthaltsort geeignet.

Über die Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde D ist lediglich bekannt, dass es sich um eine 2007 erstellte Stockwerkeigentumswohnung mit drei Zimmern und einer gesamten Wohnfläche von immerhin 124 m<sup>2</sup> handelt. Mithin verfügt sie über

eine für eine Dreizimmerwohnung grosse Fläche bzw. die Fläche einer normalen 4-1/2-Zimmerwohnung. Da der Pflichtige und seine Partnerin bereits seit Jahren darin wohnen, ist zu schliessen, dass sie auch nach ihren persönlichen Bedürfnissen und Ansprüchen eingerichtet war.

Eine Beurteilung der Wohnverhältnisse unter dem Gesichtspunkt des Konkubinats spricht deshalb für die zürcherische Gemeinde D.

cc) Der Pflichtige vermag demgegenüber darzutun, dass er in ausserkantonalen Gemeinde E über die Jahre gesellschaftliche Kontakte geknüpft hat und über ein Beziehungsnetz verfügt. Er trifft sich dort jeweils mit dem Bruder seiner Partnerin, bei dem es sich um den Gemeindepräsidenten handelt, und der im selben Gebäude wohnt. Zudem engagiert er sich im Ausschuss der Stockwerkeigentümergeinschaft, in welchem Zusammenhang zwei Termine in der ausserkantonalen Gemeinde E anfielen (... November und ... Dezember 2017). Weiter ist er seit 2010 Mitglied des lokalen Golf Clubs und der Golf Senioren und kennt weitere Personen in E. Er besuchte dort auch den Coiffeur (drei Termine), allerdings auch einmal im zürcherischen Raum D/F (... Oktober 2017).

Der Pflichtige verweist zudem auf die ausserkantonale Fahrzeugzulassung, die Verwendung der Adresse in der ausserkantonalen Gemeinde E für Korrespondenz mit Versicherungen sowie auf die Abmeldung in der zürcherischen Gemeinde D per ... 2017 und Anmeldung in ausserkantonalen Gemeinde E per ... 2017. Weiter ist er Inhaber eines Jahresabonnements der Bergbahnen E. Dabei handelt es sich indessen um rein formelle Umstände, die vom Pflichtigen einseitig veranlasst werden konnten. Entsprechend sagen sie für sich allein über den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen wenig aus.

d) Insgesamt vermochte der Pflichtige damit nicht darzutun, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen in die ausserkantonale Gemeinde E verschoben hat. Wohl verlegte er nach der Pensionierung ein Teil seines Lebens in die ausserkantonale Gemeinde E, und zwar vor allem zwecks Pflege seines Hobbys Golf. Indessen blieb er aufgrund des durch die Vollzeitstelle bedingten Wochenaufenthalts der Partnerin auch mit dem Standort in der zürcherischen Gemeinde D verbunden und verbrachte viele Tage dort. Auch wenn er über ein Beziehungsnetz in E verfügt, ist doch die Beziehung zur Partnerin stärker zu gewichten; diese wird mehr in der grossräumigen

Wohnung in der zürcherischen Gemeinde D gelebt. Dies wird insbesondere dadurch ersichtlich, dass er sich im Oktober und November hauptsächlich in D aufhielt, mithin dann, als er saisonbedingt in E keinen Freizeitaktivitäten mehr nachgehen konnte, es ihn auch anderweitig kaum mehr dort hielt.

2. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist ihm keine Parteienschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]