Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 565/2016

Urteil vom 21. Dezember 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch B._____ AG,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino.

Gegenstand
Steuerhoheit (Staats- und Gemeindesteuer 2011),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung,
vom 11. Mai 2016.

Sachverhalt:

A.
Die Steuerpflichtige A._____ meldete sich bei der Einwohnerkontrolle der Stadt U._____/ZH per 15. Juli 2011 nach V._____/TI ab. Mit Veranlagung vom 20. Februar 2013 nahm die zuständige Einschätzungsbehörde des Kantons Tessin (Ufficio di tassazione W._____) die Steuerhoheit für die Steuerperiode 2011 in Anspruch und ging von einer unbeschränkten Steuerpflicht der Steuerpflichtigen im Kanton Tessin aus.

B.
Der zuständige Steuerkommissär im Kanton Zürich stellte die geltend gemachte Verlegung des Wohnsitzes der Steuerpflichtigen von U._____ in den Kanton Tessin hingegen in Frage. Nach durchgeführter Untersuchung wurde A._____ am 28. Juli 2014 für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 155'700.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 45'000.– (satzbestimmend Fr. 55'000.–) veranlagt.

C.

Die gegen die Einschätzung des Steueramts des Kantons Zürich von der Steuerpflichtigen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben ohne Erfolg (Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Zürich vom 9. Februar 2015, Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 10. Februar 2016, Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 11. Mai 2016).

D.
Mit Eingabe vom 17. Juni 2016 erhebt A._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben und die Besteuerung der Steuerpflichtigen im Kanton Zürich allein aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (infolge Liegenschaftsbesitz) vorzunehmen (Hauptbegehren). Entsprechend sei das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2011 auf der Basis der interkantonalen Steuerausscheidung des Kantons Tessin (steuerbares Einkommen Fr. 24'136.– und satzbestimmendes Einkommen Fr. 237'800.–) festzusetzen. Für den Fall, dass dem Hauptbegehren nicht entsprochen werden könne, beantragt die Beschwerdeführerin eventualiter eine Beseitigung der interkantonalen Doppelbesteuerung, indem der Kanton Tessin anzuweisen sei, seinen Einschätzungsentscheid vom 20. Februar 2013 zu revidieren und entsprechend zu Unrecht erhobene und bereits bezahlte Steuern zurückzuerstatten.
Das Steueramt und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtet auf eine Stellungnahme. Die Steuerverwaltung des Kantons Tessin hat sich nicht vernehmen lassen.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeführerin ist durch das angefochtene Urteil besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Bei Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte kann eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mit angefochten werden (vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG), obwohl diese in der Regel kein Urteil im Sinne von Art. 86 BGG bildet (BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307, 308 E. 2.4 S. 313). Im vorliegenden Fall richtet sich die Beschwerde gegen ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich. Die Beschwerdeführerin stellt jedoch den Eventualantrag, es seien, für den Fall der Feststellung eines (Haupt-) Steuerdomizils im Kanton Zürich, die bereits rechtskräftigen Veranlagungen des Kantons Tessin aufzuheben bzw. zu revidieren. Damit gelten letztere als mit angefochten und richtet sich die vorliegende Beschwerde materiell auch gegen den Kanton Tessin, welcher aus diesem Grunde zur Vernehmlassung eingeladen worden ist.

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG); von deren Sachverhaltsfeststellungen kann nur abgewichen werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Angesichts der Besonderheiten des Beschwerdeverfahrens in Doppelbesteuerungssachen ist das Bundesgericht selbst bei Vorliegen des Entscheids einer letztinstanzlichen kantonalen richterlichen Behörde nicht davon entbunden, den Sachverhalt frei zu überprüfen, wenn der andere Kanton den Sachverhalt bestreitet und eigene Beweismittel vorlegt, wozu sich die Beschwerdeführerin unter Umständen äussern können muss. Aber das Bundesgerichtsgesetz schreibt auch bei Steuerkompetenzkonflikten gemäss Art. 127 Abs. 3 BV vor, dass der kantonale Instanzenzug zumindest in einem Kanton durchlaufen werden muss (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Insoweit muss die Beschwerdeführerin ihre Behauptungen sowie Beweismittel bereits im kantonalen Verfahren vorbringen und sind die dort getroffenen Feststellungen für das Bundesgericht im Rahmen von Art. 105 BGG

verbindlich. Demgemäss kann sich die Beschwerdeführerin nicht damit begnügen, die
Feststellungen der Vorinstanz einfach zu bestreiten; vielmehr muss sie den Nachweis erbringen, dass deren Sachverhaltsermittlung qualifiziert mangelhaft ist (vgl. zum Ganzen BGE 139 II 373 E. 1.4 und 1.7 S. 375 f. und 378; 133 I 300 E. 2.3 S. 306; je mit Hinweisen).
Im vorliegenden Fall rügt weder die Beschwerdeführerin eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung noch bestreitet der zur Vernehmlassung eingeladene Kanton Tessin den Sachverhalt; insofern ist der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt für das Bundesgericht verbindlich.

2.

2.1. Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung).
Im vorliegenden Fall wird das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2011 aufgrund des angefochtenen Urteils vom Kanton Zürich beansprucht, obschon die Beschwerdeführerin für die nämliche Steuerperiode unbestrittenermassen bereits im Kanton Tessin rechtskräftig veranlagt worden ist. Damit liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor.

2.2. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (vgl. auch Art. 3 Abs. 2 StHG, Art. 3 Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich]vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]; sowie Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36 f.; 125 I 54 E. 2 S. 56; 123 I 289 E. 2a S. 293). Dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu; das sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (statt vieler: BGE 132 I 29
E. 4.1 S. 35 f.). 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 unterhält. Bei unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur. Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36 f. mit Hinweisen).

2.3. In Bezug auf die Beweisführung und den relevanten Zeitpunkt gilt das Folgende: Der steuerrechtliche Wohnsitz als steuerbegründende Tatsache ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Der steuerpflichtigen Person kann allerdings der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt. Diese ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellte Regel ist nach der Praxis des Bundesgerichts auch im interkantonalen Verhältnis anwendbar (Urteile 2C 625/2009 vom 16. Februar 2010 E. 3.3; 2C 175/2008 vom 22. August 2008 E. 3.2).

3.

3.1. Aus diesen Grundsätzen ergibt sich zunächst, wie die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.1 und 3.2), eine natürliche Vermutung, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin in der fraglichen Steuerperiode (noch) in U._____ befand: So ist die heute 73-jährige

- offenbar alleinstehende - Steuerpflichtige immer noch Eigentümerin der Liegenschaft (Einfamilienhaus) an der X._____strasse yy in U._____, welche ihr im voll möblierten Zustand zur Verfügung steht. Seit dem angeblichen Wegzug in den Kanton Tessin haben sich die Strom-, Wasser- und anderen Unterhaltskosten der Liegenschaft in U._____ nicht massgeblich verändert. Zudem fehlen jegliche Belege, die einen Umzug oder eine Neueinrichtung einer Wohnung im Kanton Tessin nachweisen würden. Die Beschwerdeführerin ist sodann Verwaltungsrätin mehrerer Firmen im Kanton Zürich und in der Deutschschweiz, was zumindest eine teilweise Anwesenheit in der Deutschschweiz voraussetzt. Schliesslich benutzt die Beschwerdeführerin ein im Kanton Zürich eingelöstes (Geschäfts-) Fahrzeug. Bei dieser Sachlage müsste die Beschwerdeführerin nachweisen, dass sie regelmässig nach V._____ zurückkehrt, sowie dass sie dort gewichtige
persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt, welche den Schluss zulassen, sie habe dort ihren Lebensmittelpunkt.

3.2. Die Vorinstanz kommt im angefochtenen Entscheid (E. 3.3 bis 3.5) zum Schluss, die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten persönlichen Verhältnisse vermöchten die natürliche Vermutung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Kanton Zürich nicht umzustossen. Insbesondere habe sie - trotz entsprechender Aufforderung durch die Vorinstanzen - weder Kontoauszüge noch Kreditkartenabrechnungen oder Belege für Geldautomatenbezüge eingereicht. Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Barzahlungsbelege bzw. Quittungen von Lebensmittelgeschäften im Kanton Tessin hätten dagegen nur sehr begrenzte Aussagekraft, könnten sie doch auch von Drittpersonen stammen. Zudem betreffe ein Grossteil der Quittungen ohnehin das Jahr 2012 und vermöge damit eine Wohnsitzverlegung im hier zu beurteilenden Steuerjahr 2011 nicht zu belegen.

3.3. Die Beschwerdeführerin vermag nicht darzutun, inwiefern diese Ausführungen der Vorinstanz bundesrechtswidrig sein sollen. Die blosse Tatsache, dass sie sich per 15. Juli 2011 im Kanton Zürich abgemeldet hat, lässt auf jeden Fall noch nicht auf eine neuen steuerrechtlichen Wohnsitz schliessen. Sodann werden vor dem Bundesgericht keinerlei persönliche oder gesellschaftliche Beziehungen im Kanton Tessin geltend gemacht. Der Beschwerdeführerin kann somit nicht gefolgt werden, wenn sie ausführt, durch die "im laufenden Verfahren beigebrachten Beweismittel und der umfangreichen Auskunftserteilung" sei der Nachweis erbracht bzw. zumindest glaubhaft gemacht, dass sie ihren Wohnsitz in den Kanton Tessin verlegt habe. Soweit sie in diesem Zusammenhang noch vorbringt, die verlangten Belege seien "gar nicht mehr vollständig vorhanden" gewesen, argumentiert sie widersprüchlich; zudem hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Schliesslich hat die Vorinstanz dazu noch festgestellt, die Beschwerdeführerin habe erst Ende 2012 ihre Adresse im Kanton Tessin gegenüber den Stadtwerken U._____ als Rechnungsadresse angegeben und auch im Jahr 2012 noch Rechnungen an ihre Adresse in U._____ erhalten.

3.4. Die Folgerung der Vorinstanz, der Beschwerdeführerin sei der Nachweis der Verlegung des (Haupt-) Steuerdomizils vom Kanton Zürich in den Kanton Tessin per Ende Dezember 2011 nicht gelungen, ist daher im Ergebnis nicht zu beanstanden. Durch den Verzicht auf eine Vernehmlassung hat sich auch die Steuerverwaltung des Kantons Tessin nicht gegen diese Betrachtungsweise gewehrt. Das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2011 wird somit zu Recht vom Kanton Zürich beansprucht.

4.

4.1. Die Beschwerde erweist sich mithin gegenüber dem Kanton Zürich als unbegründet und ist abzuweisen. Soweit sie sich gegen den Kanton Tessin richtet, ist sie demzufolge gutzuheissen; der Kanton Tessin ist anzuweisen, die Steuerveranlagung für das Steuerjahr 2011 aufzuheben bzw. auf der Basis der vom Kanton Zürich vorgenommenen Ausscheidung zu revidieren und die zuviel erhobenen Steuern der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

4.2. Bei diesem Verfahrensausgang werden die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin, die mit ihrem Hauptantrag nicht durchgedrungen ist, auferlegt (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde gegen den Kanton Zürich wird abgewiesen.

2.
Die Beschwerde gegen den Kanton Tessin wird gutgeheissen. Der Kanton Tessin wird angewiesen, die Steuerveranlagungen der Beschwerdeführerin für das Steuerjahr 2011 aufzuheben bzw. zu revidieren und die zuviel bezogenen Steuern zurückzuerstatten.

3.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 21. Dezember 2016

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Winiger