

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 296/2018

Urteil vom 6. Juni 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A. _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich,

Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Bahnhofstrasse 35, 1951 Sitten.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich; Steuerhoheit, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 31. Januar 2018 (SB.2017.00146).

Sachverhalt:

A.

A. _____ (nachfolgend: die Steuerpflichtige) ist unverheiratet und registerrechtlich seit Geburt im Jahr 1981 in U. _____/VS angemeldet, wo ihre Eltern und Geschwister leben, wo sie einen Freundeskreis unterhält und wo sie in mehreren Vereinen mitwirkt. Seit Oktober 2008 ist sie, unterbrochen nur von Mitte November 2011 bis Ende Juli 2012, in V. _____/ZH als Wochenaufenthalterin angemeldet gewesen, dies aufgrund ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit als Sachbearbeiterin im kaufmännischen Bereich, die sie im Raum Zürich ausübte. Seit dem 1. Juli 2013 bewohnt die Steuerpflichtige eine angemietete Zwei-Zimmer-Wohnung in V. _____/ZH, die sie selber möbliert hat. Im elterlichen Haus steht ihr dauerhaft ein Zimmer zur Verfügung.

B.

Mit Domizilverfügung vom 29. Februar 2016 beanspruchte das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH), beginnend ab der Steuerperiode 2015, die Steuerhoheit. Die Steuerpflichtige erhob Einsprache, worauf sie vom KStA/ZH aufgefordert und später gemahnt wurde, zur Steuerperiode 2015 detaillierte Angaben zum Aufenthalt an den Wochenenden zu machen und diese unter anderem mittels Strom- und Telefonabrechnungen, Bankauszügen und Ausführungen zu ihren persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen in V. _____/ZH und U. _____/VS zu belegen. Die Steuerpflichtige kam der Aufforderung insoweit nach, als sie ihre Agenda einreichte, Kollegen in U. _____/VS als Zeugen bezeichnete, eine Bestätigung ihrer Eltern, Strom- und Telefonabrechnungen sowie einen Kontoauszug der heimatlichen Raiffeisenbank vorlegte. Dieser liess zwar Rückschlüsse auf die Bezüge an Bankautomaten zu, während die übrigen Transaktionen mit der Bankkarte nur teilweise ersichtlich waren, nachdem die Steuerpflichtige Einiges (aus "datenschutzrechtlichen Gründen") eingeschwärzt hatte. Das KStA/ZH wies die Einsprache mit Entscheid vom 3. August 2016 ab. Der Rekurs an das Steuerrekursgericht (Entscheid vom 24. Oktober 2017) und die Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung (Entscheid SB.2017.00146 vom 31. Januar 2018), blieben ebenso

erfolglos.

C.

Das Verwaltungsgericht erkannte hauptsächlich, für den Lebensmittelpunkt im Kanton Zürich spreche die von der Praxis entwickelte natürliche Vermutung (mehr als fünfjähriger Aufenthalt der über dreissigjährigen unverheirateten Person am Arbeitsort), wobei namentlich zu berücksichtigen sei, dass die Steuerpflichtige ihre Wohnung in V._____/ZH trotz Kündigung der Arbeitsstelle in W._____/ZH beibehalten habe. Im Jahr 2015 habe sie sich nur an etwas mehr als der Hälfte der Wochenenden nachweislich im Kanton Wallis aufgehalten, wobei grösstenteils unklar sei, ob sie tatsächlich auch nach U._____/VS gereist sei. Der Steuerpflichtigen sei es nicht gelungen, die Vermutung zu widerlegen.

D.

Mit Eingabe vom 11. März 2018 (Poststempel) erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht sinngemäss Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

1.3. Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 143 IV 500 E. 1.1 S. 503). Zu den tatsächlichen Feststellungen zählt auch die Beweiswürdigung (BGE 143 IV 241 E. 2.3.3 S. 245). Das Bundesgericht kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen (BGE 143 II 409 E. 4.4.3 S. 417 f.), soweit sie offensichtlich unrichtig - das heisst willkürlich - sind oder auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 143 IV 241 E. 2.3.1 S. 244). Auf Kritik an den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, die den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG (vorne E. 1.3) nicht genügt, geht das Bundesgericht nicht ein (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.2 S. 23).

2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist zur Steuerperiode 2015 die bundesrechtliche Rechtsfrage nach der persönlichen Zugehörigkeit bzw. dem (Haupt-) Steuerdomizil der Steuerpflichtigen. Hierzu ist die reiche bundesgerichtliche Rechtsprechung in Erinnerung zu rufen.

2.2.

2.2.1. Der steuerrechtliche Wohnsitz einer unselbständig erwerbenden Person ist grundsätzlich der Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Der steuerrechtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen diese Interessen abgeleitet werden können. Dies bedingt eine sorgfältige Berücksichtigung und Gewichtung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist

insofern nicht frei wählbar, als es auf den gefühlsmässigen Lebensmittelpunkt nicht ankommt. Dies gilt sowohl harmonisierungs- (Art. 3 Abs. 2 StHG; BGE 138 II 300 E. 3.2 S. 305 f.) als auch doppelbesteuerungsrechtlich (Art. 127 Abs. 3 BV; BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 36; zum Ganzen: Urteil 2C 270/2012 vom 1. Dezember 2012 E. 2.4).

2.2.2. Die bundesgerichtliche Praxis hat zu diesen Grundsätzen typische Fallkonstellationen entwickelt. Bei einer verheirateten Person mit Beziehungen zu mehreren Orten, die im Erwerbsleben steht, werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Familienort regelmässig höher gewichtet als jene zum Arbeitsort. Dies trifft jedenfalls zu, soweit die betreffende Person unselbständig erwerbstätig ist, keine leitende Stellung einnimmt (BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 37) und täglich ("Pendler") oder regelmässig an den Wochenenden ("Wochenaufenthalter") an den Familienort zurückkehrt (zum Ganzen: Urteil 2C 580/2017 vom 16. März 2018 E. 4.2). Dasselbe gilt an sich auch, wenn es sich um eine unverheiratete Person handelt, die sowohl zum Arbeits- wie zum Familienort Beziehungen unterhält. Als Familie gelten diesfalls die Eltern und Geschwister (BGE 113 Ia 465 E. 4b S. 467). Da die Bindung zur elterlichen Familie gemeinhin aber lockerer ausfällt als jene unter Ehegatten, stellt die Praxis erhöhte Anforderungen.

2.2.3. Die Beziehungen unverheirateter Personen zum Arbeitsort treten praxismässig in den Vordergrund, wenn die Person das dreissigste Altersjahr überschritten hat und/oder sich seit mehr als fünf Jahren ununterbrochen am selben auswärtigen Ort aufhält. Liegt zumindest eines der beiden Kriterien vor, begründet dies die natürliche Vermutung, der Lebensmittelpunkt befinde sich am Ort der Erwerbstätigkeit bzw. des Wochenaufenthalts, wenn die beiden letzteren Orte auseinanderfallen. Die Vermutung kann dadurch entkräftet werden, dass die unverheiratete Person regelmässig, mindestens einmal pro Woche, an den Ort der Familie heimkehrt, mit welcher sie besonders eng verbunden ist, und wo sie andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Gelingt ihr der Nachweis solcher familiärer, privater und gesellschaftlicher Beziehungen zum Familienort, hat der Kanton des Arbeits- oder Wochenaufenthaltsortes nachzuweisen, dass die Person die gewichtigeren wirtschaftlichen und gegebenenfalls persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen zu diesem Ort unterhält (dazu wiederum Urteil 2C 270/2012 vom 1. Dezember 2012 E. 2.5).

2.3.

2.3.1. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 2.4) qualifiziert die unverheiratete Steuerpflichtige im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) als unselbständig erwerbende Person, die keine leitende Stellung bekleidet. Sie ist über dreissigjährig und hält sich, mit geringfügigem Unterbruch, aus beruflichen Gründen seit bald zehn Jahren im Kanton Zürich auf. Dort bewohnt sie eine selber möblierte Mietwohnung. Mit Blick auf die Rechtslage, welche die Vorinstanz zutreffend darlegt, greift grundsätzlich die natürliche Vermutung, wonach der steuerrechtliche Lebensmittelpunkt am Ort der Arbeit bzw. des Wochenaufenthalts liegt.

2.3.2. Die kantonalen Instanzen haben die näheren Umstände abgeklärt. Sie haben namentlich Strom- und Telefonabrechnungen, Bankauszüge sowie die Agenda ausgewertet (Sachverhalt lit. B). Ferner haben sie Bestätigungen der Eltern, der Präsidentin des örtlichen Samariterverss und des örtlichen Tambouren- und Pfeifenvereins gewürdigt. Zusammenfassend haben sie erwogen, es sei unstrittig, dass die Steuerpflichtige weiterhin Beziehungen zum Familienort unterhalte, es sei jedoch nicht hinreichend nachgewiesen, "dass diese Beziehungen die jahrelangen Bezüge [zum Kanton Zürich] aufzuwiegen vermögen". Am Ort des Wochenaufenthalts habe sie sich während des überwiegenden Teils der Woche aufgehalten, gearbeitet und eine eigene Wohnung angemietet. Der regelmässige Aufenthalt am Arbeitsort ergebe sich auch aus den Strom- und Heizungskosten, "zumal der dort dokumentierte Verbrauch nicht derart tief ist, als dass eine überwiegende Abwesenheit zu vermuten wäre". Die Steuerpflichtige habe sich nur an etwas mehr als der Hälfte der Wochenenden nachweislich im Wallis aufgehalten, wobei grösstenteils unklar sei, ob sie tatsächlich an den Familienort gereist sei (Sachverhalt lit. C).

2.3.3. Bei diesen Erwägungen handelt es sich um die Würdigung der Beweise (vorne E. 1.4), was bedeutet, dass die von der Steuerpflichtigen erhobene Kritik den erhöhten gesetzlichen Anforderungen (vorne E. 1.3 und 1.4) zu genügen hat, damit sie vom Bundesgericht gehört werden kann. Sie hätte namentlich vorzutragen, dass und inwiefern die Beweiswürdigung willkürlich ausgefallen sei. Willkür in der Beweiswürdigung (Art. 9 BV) liegt praxismässig aber nur vor, wenn die vorinstanzliche Beweiswürdigung schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde in ihrem Entscheid also von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder

auf einem offenkundigen Fehler beruhen. Dass eine andere Lösung ebenfalls möglich erscheint, genügt nicht (BGE 143 IV E. 2.3.1 S. 244).

2.3.4. Der Steuerpflichtigen ist insoweit zuzustimmen, als sie sinngemäss geltend macht, die natürliche Vermutung lasse sich auch dadurch beseitigen, wenn nicht restlos jedes Wochenende am Familienort verbracht werde. Entsprechend hat die Vorinstanz bundesrechtskonform untersucht, ob dies auf die grosse Mehrheit der Wochenenden zutreffe. Dies ist insofern von Belang, als der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff an äusserlich wahrnehmbaren Umständen anknüpfen muss, ansonsten keine Gewähr für eine schweizweit einheitliche Praxis bestünde. Die Steuerpflichtige bringt deutlich zum Ausdruck, dass sie auch nach längerer beruflicher Abwesenheit im Wallis verwurzelt sei und ohnehin beabsichtige, Ende 2018 heimzukehren. Was sie der vorinstanzlichen Beweiswürdigung entgegensetzt, vermag diese aber nicht als willkürlich darzustellen. Von den Aktivitäten in Vereinen und Organisationen hat die Vorinstanz bereits Kenntnis genommen, ebenso von der Beweissofferte, bei "x-beliebigen Personen" im Dorf Erkundigungen einzuziehen. Der Hinweis auf die Teilnahme an einem kommunalen Workshop (19. November 2016) und dem örtlichen Putztag (29. April 2017) sowie an politischen Anlässen lässt keinen Schluss zu, die Steuerpflichtige suche grossmehrheitlich in ihrer Freizeit den Familienort auf. Was schliesslich die kurze - nicht unterzeichnete - Bestätigung der Gemeinde U._____/VS vom 7. März 2018 betrifft, stellt diese ein unzulässiges echtes Novum dar (Art. 99 Abs. 1 BGG; BGE 137 V 446 E. 6.2.3 S. 451). Die Bestätigung hat unbeachtet zu bleiben.

2.3.5. Mit Blick auf die vorinstanzliche Beweiswürdigung, die mangels hinreichender Anfechtung für das Bundesgericht verbindlich ist, durfte die Vorinstanz verfassungsrechtlich haltbar davon ausgehen, dass die gewürdigten Sachverhaltselemente insgesamt für einen steuerrechtlichen Lebensmittelpunkt im Kanton Zürich sprechen. Es fällt immerhin auf, dass die Vorinstanz keinerlei Beziehungen persönlicher und/oder gesellschaftlicher Natur zum Arbeitsort aufzeigt, die über die wirtschaftlichen Tätigkeiten hinausreichen. Der Umstand, dass die Wohnung auch nach Beendigung der Anstellung beibehalten wurde, vermag für sich allein keinen Ausschlag zu geben. Insofern ist nicht von der Hand zu weisen, dass sich die Steuerpflichtige wohl ausschliesslich zum Broterwerb im Kanton Zürich aufhält. Es ist denn auch nachvollziehbar, dass sie ihren gefühlsmässigen Lebensmittelpunkt am Familienort (bzw. zumindest im Kanton Wallis) beibehalten hat. Wenn die Steuerpflichtige auch den grösseren Teil der Wochenenden am Familienort zubringt, genügt dies angesichts des Alters und des langjährigen Aufenthalts am Arbeitsort nicht, um die natürliche Vermutung zu beseitigen. Auch unter Berücksichtigung dessen, dass eher ein Grenzfall vorliegt, reichen die gegenläufigen äusserlich wahrnehmbaren Umstände nicht aus, um von einem steuerrechtlichen Wohnsitz am Familienort auszugehen.

2.4. Der angefochtene Entscheid erweist sich als bundesrechtskonform und willkürfrei. Die Steuerpflichtige war in der Steuerperiode 2015 im Kanton Zürich persönlich zugehörig. Die Beschwerde ist daher unbegründet und abzuweisen.

3.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) trägt die Steuerpflichtige die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens. Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

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

Lausanne, 6. Juni 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher