

Interkantonales Steuerrecht

Steuerdomizil

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 14. Juli 1995

Bei einem Unselbständigerwerbenden bildet gewöhnlich der Ort, an dem er für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nimmt, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, das Steuerdomizil. Hat eine Person jedoch zu einem anderen Ort persönliche oder familiäre Beziehungen, die denjenigen zum Arbeitsort überwiegen, so sind diese Beziehungen bei der Festsetzung des Steuerdomizils stärker zu gewichten als diejenigen zum Arbeitsort. Pendler und Wochenaufenthalter unterstehen deshalb ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, wo sich die Familie aufhält. Bestehen indessen trotz allwöchentlicher Rückkehr an den Familienort persönliche Beziehungen zum Arbeitsort, namentlich wenn sich die Person dort in einer eigenen Wohnung eingerichtet hat und dort einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis besitzt, so verschiebt sich das Zentrum der persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen vom Familienort an den Arbeitsort.

I. Sachverhalt

A. C., geb. 30. April 1961, meldete sich am 27. Juli 1989 unter Beibehaltung seiner bisherigen Niederlassung am Wohnsitz seiner Eltern (X./TG) in der Stadt Basel als Wochenaufenthalter an, wo er seit 1. August 1989 bei der Firma M. als Betriebsökonom in nicht leitender Stellung tätig ist. Er bewohnte dort zusammen mit seiner ebenfalls aus X./TG stammenden Freundin E., die sich per 28. Februar 1990 in Basel als Wohnsitznehmerin angemeldet hatte, an der G.-Strasse eine Zweizimmer-Dachwohnung (monatlicher Mietzins Fr. 1'000.–). Im Mai 1990 überprüfte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt das Wochenaufenthalterverhältnis. Sie gelangte dabei mit der Begründung, dass C. mit E. gemeinsamen Haushalt führe, zum Schluss, dass er ab 1. Januar 1990 im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig sei (Verfügung vom 19. Juni 1990). Am 31. Mai 1991 meldete sich E. wieder nach X./TG ab. Am 1. Mai 1992 zog C. in eine 1 1/2-Zimmerwohnung (monatlicher Mietzins Fr. 540.–) an der H.-Gasse in Basel um. Am 9. Juni 1992 erwarb er zusammen mit E., mit der er sich am 1. Juli 1992 verheiratete, in X./TG an der I.-Strasse eine 5 1/2-Zimmer-Eigentumswohnung. Am 16. Juni 1992 meldete er sich in Basel schliesslich gänzlich nach X./TG (I.-Strasse) ab, obwohl er die Wohnung an der H.-Gasse weiterhin bewohnte.

B. Eine von C. gegen die Verfügung vom 19. Juni 1990 erhobene Einsprache blieb wie der danach bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt erhobene Rekurs erfolglos.

C. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 12. Mai 1992 führt C. staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 46 Abs. 2 BV) mit dem Antrag, es sei dieser Entscheid aufzuheben und es sei festzustellen, dass er immer der Steuerhoheit des Kantons Thurgau unterstanden habe. Eventualiter sei festzustellen, dass er allenfalls vom 28. Februar 1990 bis 31. Mai 1991 der Steuerhoheit des Kantons Basel-Stadt unterstanden habe und ab 1. Juni 1991 wieder der Steuerhoheit des Kantons Thurgau unterstehe; soweit die Steuerhoheit des Kantons Basel-Stadt bejaht werde, seien die in der betreffenden Zeit ergangenen Steuerveranlagungen des Gemeindesteueramtes X./TG aufzuheben und es sei die Rückzahlung dieser Steuern anzuordnen.

D. Die beiden betroffenen kantonalen Steuerverwaltungen beantragen je Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde, soweit sie sich gegen ihren Kanton richte. Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt hat sich nicht vernehmen lassen.

II. Entscheidungsgründe

1. Gegen den Vorentscheid über die Steuerhoheit kann der in Anspruch Genommene die kantonalen Rechtsmittel erheben oder nach Art. 86 Abs.2 OG direkt an das Bundesgericht gelangen (BGE 115 Ia 73 E. 3 S.75). Macht der Steuerpflichtige vom kantonalen Instanzenzug ganz oder teilweise Gebrauch, so hat sich die Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen den Entscheid derjenigen kantonalen Instanz zu richten, die sich zuletzt mit der Sache befasst hat. Das ist hier der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 12. Mai 1992 über die Steuerpflicht des Beschwerdeführers in Basel-Stadt ab 1. Januar 1990. Auf die staatsrechtliche Beschwerde ist somit einzutreten, soweit sie sich gegen diesen Entscheid richtet.

Im weitern bestreitet der Beschwerdeführer eventualiter die Veranlagungen des Kantons Thurgau. Dies ist ebenfalls zulässig. Denn mit der staatsrechtlichen Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung, die rechtzeitig im Anschluss an die Veranlagung oder den Vorentscheid eines Kantons erhoben worden ist, kann nach Art.89 Abs.3 OG grundsätzlich auch die im anderen Kanton bereits ergangene, konkurrierende Veranlagung mitangefochten werden. Im übrigen wird von keiner Seite geltend gemacht, das Beschwerderecht sei gegenüber dem Kanton Thurgau wegen Anerkennung der Besteuerungsansprüche oder vorbehaltloser Zahlung verwirkt.

2. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art.46 Abs.2 BV steht die Besteuerung des Einkommens und beweglichen Vermögens einer unselbständig erwerbenden Person demjenigen Kanton zu, in dem sie ihr Steuerdomizil hat. Darunter ist in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz, d.h. derjenige Ort zu verstehen, wo sich eine Person in der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art.23 Abs.1 ZGB), wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Demgegenüber kommt dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind, die politischen Rechte ausgeübt und die Steuern entrichtet werden, für sich allein keine entscheidende Bedeutung zu. Das sind bloss äussere Merkmale, die zwar Indizien für das Steuerdomizil bilden können, jedoch nur dann, wenn auch das übrige Verhalten des Pflichtigen dafür spricht.

Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, was namentlich dann zutrifft, wenn der Arbeitsort nicht mit dem sonstigen Aufenthaltsort zusammenfällt, ist für die Bestimmung des Steuerdomizils – gleich wie für die Festlegung des zivilrechtlichen Wohnsitzes – massgebend, zu welchem Ort der Pflichtige die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei einem unselbständig Erwerbenden ist das gewöhnlich der Ort, wo er für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nimmt, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhaltes dauernder Natur.

Eine Ausnahme erfährt dieser Grundsatz dann, wenn eine Person zu einem andern Ort als dem Arbeitsort starke persönliche oder familiäre Beziehungen unterhält, die diejenigen zum letzteren überwiegen. Das trifft insbesondere dann zu, wenn ein verheirateter Steuerpflichtiger in nicht leitender Stellung täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Ort, wo sich seine Familie (Ehegatte und Kinder) aufhält, zurückkehrt. Unter diesen Voraussetzungen werden die durch die persönlichen und familiären Bande begründeten Beziehungen als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort. Sogenannte «Pendler» und Wochenaufenthalter unterstehen nach dieser Praxis ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, wo sich die Familie aufhält. Die Rechtsprechung hat indessen selbst bei nicht allwöchentlicher Rückkehr den Familienort als Steuerdomizil anerkannt, wenn ein Steuerpflichtiger aus Gründen, die im Arbeitsverhältnis liegen, nicht jedes Wochenende bei seiner Familie verbringen kann. Eine überwiegende Beziehung zum Arbeitsort wird nur dann angenommen, wenn die nicht regelmässige Rückkehr an den Familienort auf dem freien Willen des Steuerpflichtigen beruht, ferner wenn der Steuerpflichtige im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in einem Unternehmen eine leitende Stellung bekleidet, d.h. einen Posten mit besonderer Verantwortlichkeit versieht und zahlreichem Personal vorsteht. Davon abge-

sehen bildet aber der Familienort, zu dem der in nicht leitender Stellung erwerbstätige Steuerpflichtige regelmässig zurückkehrt, das Steuerdomizil. Diese Grundsätze gelten nicht nur für verheiratete Steuerpflichtige. Als Familie betrachtet die Rechtsprechung ebenfalls die elterliche Familie und die Geschwister, weshalb auch ledige unselbständig erwerbende Personen ihr Steuerdomizil am Ort der Familienniederlassung haben können, sofern sie regelmässig, d.h. täglich oder wöchentlich, dorthin zurückkehren. Denn das Bundesgericht hat angenommen, dass die beruflichen Interessen nicht von vornherein vor die affektiven Beziehungen gestellt werden dürfen, bloss weil der Steuerpflichtige ledig sei; daher hat es nur an die weiteren Erfordernisse, namentlich was die regelmässige Rückkehr anbelangt, einen besonders strengen Massstab angelegt, weil die Beziehungen einer ledigen Person zur elterlichen Familie im allgemeinen doch eher etwas lockerer sind als diejenigen, die einen Ehegatten an den anderen binden. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist deshalb vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere Beziehungen als nur familiäre zum einen oder andern Ort ein Übergewicht begründen, wie namentlich ein besonderer Freundes- und Bekanntenkreis, besondere gesellschaftliche Beziehungen, ein eigenes Haus, eine eigene Wohnung usw. So hat das Bundesgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung in zwei Fällen die Situation von ledigen Personen differenziert gewürdigt. Es verneinte zwar nicht, dass beide nach wie vor enge Beziehungen zu ihren Eltern und Geschwistern gepflegt und die Wochenenden regelmässig am elterlichen Wohnort verbracht hatten. Es hat jedoch aus andern Umständen - den, insbesondere dem Alter der Steuerpflichtigen, der langen Dauer der Anstellung am neuen Ort und den Beziehungen, die sich die Steuerpflichtigen dort aufgebaut hatten, geschlossen, dass den Beziehungen zum Arbeitsort ein grösseres Gewicht zuzumessen sei. Damit hat das Bundesgericht anerkannt, dass auch bei allwöchentlicher Rückkehr an den Familienort unter Umständen Beziehungen zum Arbeitsort bestehen können, die diejenigen zum bisherigen Familienort überwiegen. Das trifft nach dieser Betrachtungsweise namentlich dann zu, wenn die steuerpflichtige Person an ihrem Arbeitsort sich in einer Wohnung eingerichtet hat und dort einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis besitzt, weil sich dadurch das Zentrum der persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen in der Regel vom Familienort oder Wohnort der Eltern an den Arbeitsort verschiebt. Zudem kann auch ein Konkubinatsverhältnis, das am Arbeitsort unterhalten wird, unter Umständen stärker zu gewichten sein als die Bindungen zum Familienort (vgl. hiezu Urteil vom 20. Januar 1994, in StE 1994 A 24.21 7, mit zahlreichen Hinweisen).

3. a) Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer seit August 1989 bei der Firma M. als Betriebsökonom arbeitet und sich unter der Woche in Basel aufhält, ferner dass er von März 1990 bis Mai 1991 mit seiner damaligen Freundin und heutigen Ehefrau dort gemeinsamen Haushalt geführt hat.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt erwog im wesentlichen, weil der Beschwerdeführer am Arbeitsort eine eigene Wohnung gemietet und eingerichtet habe, seien die beiden Voraussetzungen für die Annahme eines Wohnsitzes, der tatsächliche Aufenthalt und die Absicht dauernden Verbleibens, grundsätzlich gegeben. Hinzu komme, dass der Beschwerdeführer über 30 Jahre alt sei und seine berufliche Ausbildung abgeschlossen habe, demzufolge von zu Hause finanziell unabhängig sei. Die Steuerverwaltung sei daher zu Recht davon ausgegangen, dass er sich von seinen elterlichen Bindungen gelöst habe. Auch das Eingehen einer neuen Gemeinschaft mit einer frei gewählten Partnerin zeige, dass er seinen Lebensmittelpunkt in eigener Verantwortung selbst gewählt habe; jedenfalls falle der gemeinsam mit der Lebensgefährtin geführte Haushalt, das Konkubinatsverhältnis, stärker ins Gewicht als die behaupteten gesellschaftlichen Bindungen zu X./TG.

Demgegenüber bringt der Beschwerdeführer vor, dass er, wiewohl er in Basel vorübergehend gemeinsamen Haushalt geführt habe, sich mit seiner Freundin an den Wochenenden regelmässig am elterlichen Wohnsitz in X./TG aufgehalten habe. Ferner habe der gemeinsame Haushalt nur vom 28. Februar 1990 (polizeiliche Anmeldung seiner Freundin) bis zum 31. Mai 1991 (Abmeldung) und der effektive Aufenthalt seiner Partnerin in Basel wegen zwei Sprachaufenthalten im Ausland nur von Mai 1990 bis anfangs April 1991 gedauert. Zum

Nachweis dieser Darstellung hat der Beschwerdeführer Unterlagen über die Absolvierung von zwei Sprachkursen in England (Manchester und London) vom 11. März bis 27. April 1990 sowie eines Sprachkurses in Frankreich (Paris) vom 8. April bis 10. Mai 1991 eingereicht. Im weitern hat er verschiedene Bestätigungen (des Pfarramtes von X./TG, einer ehemaligen Präsidentin der Organisationen Jungwacht und Blauring, von Hausnachbarn sowie eines Fahrdienstleiters des Bahnhofs X./TG) beigebracht, aufgrund derer als glaubhaft erscheinen mag, dass er die Wochenenden nicht in Basel, sondern regelmässig in X./TG verbracht hat.

b) All diese Indizien vermöchten zwar bei einer alleinstehenden Person für eine Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes am elterlichen Domizil (in X./TG) sprechen. Vorliegend fällt jedoch entscheidend ins Gewicht, dass der Beschwerdeführer mit seiner damaligen Freundin und heutigen Ehefrau, die in Basel vom 28. Februar 1990 bis 31. Mai 1991 im übrigen nicht nur als Wochenaufenthalterin gemeldet war, sondern dort (formell) Wohnsitz genommen hatte und für diese Zeit offenbar auch besteuert worden war, gemeinsamen Haushalt geführt hat. Selbst wenn es sich, zumindest nach den Akten, nur um eine vorübergehende, aber doch immerhin mehrere Monate dauernde gemeinsame Haushaltführung handelte, ist bei dieser Sachlage dennoch davon auszugehen, dass er anfangs 1990 nicht nur den wirtschaftlichen Mittelpunkt, sondern (zusammen mit seiner bei ihm wohnenden Partnerin) ebenfalls den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen vom elterlichen Wohndomizil an seinen Arbeitsort Basel verschoben und damit einen neuen eigenen Wohnsitz begründet hatte.

An diesem Ergebnis vermag nichts zu ändern, dass keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Beschwerdeführer und seine Partnerin während ihres gemeinsamen Aufenthaltes in Basel einen besondern Freundes- oder Bekanntenkreis aufgebaut haben.

Schliesslich ist die weitere Entwicklung der Dinge, wonach der Beschwerdeführer am 9. Juni 1992 zusammen mit seiner Freundin, mit der er sich am 1. Juli 1992 verheiratete, in X./TG eine von ihnen heute bewohnte 5 1/2-Zimmer-Eigentumswohnung erworben hat, unbeachtlich. Denn diese Vorgänge waren in den Jahren 1990 und 1991 kaum voraussehbar und namentlich im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Entscheidung – er datiert vom 12. Mai 1992 – noch nicht bekannt. Sie können daher im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren für die Frage des Wohnsitzes ab 1. Januar 1990 nicht im nachhinein rückwirkend berücksichtigt werden.

c) Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt hat demnach zu Recht festgestellt, dass sich das Steuerdomizil des Beschwerdeführers ab 1. Januar 1990 in Basel befunden habe.

4. a) Den Akten ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer, nachdem er – was der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt offensichtlich auch nicht bekannt war – auf den 1. Mai 1992 in Basel eine kleinere Wohnung gemietet und sich schliesslich am 16. Juni 1992 nach X./TG abgemeldet hat. Es stellt sich daher die in der Beschwerde eventualiter aufgeworfene Frage, ob und gegebenenfalls wann er seinen Wohnsitz wieder von Basel nach X./TG zurückverlegt hat. Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, dass dieser Zeitpunkt allenfalls auf den 31. Mai 1991 (Abmeldung seiner damaligen Freundin nach X./TG) anzusetzen sei.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Zwar ist die auf den betreffenden Zeitpunkt behauptete Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes als Indiz dafür zu werten, dass sich der Beschwerdeführer und seine damalige Freundin bereits damals mit dem Gedanken befassten, den Wohnsitz eventuell wiederum nach X./TG zurückzuverlegen. Bei der gegebenen Sachlage erscheint es jedoch als angezeigt, die Aufgabe des baselstädtischen Wohnsitzes auf denjenigen Zeitpunkt anzusetzen, ab welchem der Beschwerdeführer die kleinere Wohnung bewohnte (1. Mai 1992). Denn erst die Miete der kleineren Wohnung, die als offensichtliche Folge des vorgesehenen Erwerbs der 5 1/2-Zimmer-Eigentumswohnung zu betrachten ist, kann als bedeutendes Indiz dahin gewürdigt werden, dass er den Wohnsitz wiederum

nach X./TG verlegen wollte.

b) Gestützt auf diesen Sachverhalt ist daher festzustellen, dass der Beschwerdeführer vom 1. Januar 1990 bis 30. April 1992 der Steuerhoheit des Kantons Basel-Stadt unterstand, für welchen Zeitraum die Veranlagungen des Gemeindesteueramtes X./TG aufzuheben sind.

...

Demgemäss wird erkannt:

Die staatsrechtliche Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Kanton Basel-Stadt richtet, im Sinne der Erwägungen abgewiesen.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Kanton Thurgau richtet, gutgeheissen, und die Veranlagungen des Gemeindesteueramtes X./TG werden für die Zeit vom 1. Januar 1990 bis 30. April 1992 aufgehoben.