

## Interkantonales Steuerrecht

### Steuerdomizil, alternierender Wohnsitz

#### Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 82/2004 vom 21. Oktober 2004

*Verlegt ein Steuerpflichtiger den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in regelmässigen Abständen vom einen nach einem anderen Ort und von diesem wieder an den ersteren, dann besteht ausnahmsweise die Möglichkeit alternierender Steuerdomizile. Gutheissung eines alternierenden Steuerdomizils und Aufteilung der Steuererhoheit auf die Kantone Basel-Stadt und Obwalden im vorliegenden Falle, in welchem sich die verheirateten Steuerpflichtigen trotz Berufstätigkeit des Ehemannes pro Woche etwa gleich lang an beiden Orten aufhalten und an beiden Orten Wohneigentum besitzen.*

#### *I. Sachverhalt*

1. Die Rekurrenten liessen sich von K./Deutschland herkommend per 26. April 1982 im Kanton Basel-Stadt nieder. Per 20. Dezember 2001 meldeten sie einwohnerpolizeilich ihren Wegzug nach X./OW.

2. a) In einem der Steuererklärung 2001 beigelegten Schreiben erklärten die Rekurrenten unter anderem, dass sie seit Dezember 2001 in X./OW wohnhaft seien. In der Folge ersuchte sie die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 21. März 2003, den beigelegten Fragebogen zur Feststellung der Steuerpflicht von Wochenaufenthalten ausgefüllt und unterschrieben zurückzusenden. Mit Datum vom 22. April 2003 haben die Rekurrenten den ausgefüllten und unterschriebenen Fragebogen eingereicht.

b) Mit Verfügung vom 21. August 2003 erklärte die Steuerverwaltung die Rekurrenten als weiterhin im Kanton Basel-Stadt aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig. Im Nachgang zu einer telefonischen Unterredung vom 26. August 2003 anerkannte die Steuerverwaltung die Rekurrenten aufgrund des Eigentums an einer Liegenschaft in Basel als lediglich wirtschaftlich zugehörig. Die entsprechende Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2001 datiert vom 11. September 2003.

c) Nach weiteren Abklärungen zur Wohnsitzfrage im Zusammenhang mit der Steuererklärung 2002 hat die Steuerverwaltung die Rekurrenten mit Verfügung vom 21. Januar 2004 per 1. Januar 2002 im Kanton Basel-Stadt für unbeschränkt steuerpflichtig erklärt.

3. Dagegen hat die damalige Vertreterin der Rekurrenten mit Eingabe vom 4. Februar/2. April 2004 Einsprache erhoben. Mit Einspracheentscheid vom 18. Mai

2004 hat die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gutgeheissen und die Rekurrenten im Kanton Basel-Stadt aufgrund persönlicher Zugehörigkeit neu ab Steuerperiode 2004 für unbeschränkt steuerpflichtig erklärt.

4. Gegen den Einspracheentscheid vom 18. Mai 2004 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 17. Juni 2004 (Eingangsstempel). Darin wird beantragt, das Hauptsteuerdomizil im Kanton Obwalden zu akzeptieren und die effektiven Gewinnungskosten (Fahrtkosten etc.) gemäss Steuerauscheidung des Kantons Obwalden zum Abzug zuzulassen. Schliesslich beantragen die Rekurrenten, die ihnen erwachsenen Kosten ihres Treuhänders sowie die Kosten des Rekurses durch eine entsprechende Parteientschädigung abzugelten. Auf die Einzelheiten des Standpunkts der Rekurrenten wird, sofern erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 9. September 2004 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

6. Mit Schreiben vom 19. September 2004 haben die Rekurrenten zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 9. September 2004 Stellung genommen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## *II. Entscheidungsgründe*

2. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 18. Mai 2004 aufzuheben und sie aufgrund ihres Eigentums an der Liegenschaft A.-Strasse 161 in Basel als lediglich wirtschaftlich zum Kanton Basel-Stadt zugehörig zu besteuern.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Festzuhalten ist, dass das Anfechtungsobjekt des vorliegenden Rekurses der Einspracheentscheid vom 18. Mai 2004 darstellt, welcher sich ausschliesslich mit der Frage der Steuerpflicht der Rekurrenten im Kanton Basel-Stadt mit Wirkung ab 2002 befasst. Die von den Rekurrenten geltend gemachten Gewinnungskosten sind damit nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Nicht umstritten ist im vorliegenden Fall insbesondere, dass der Rekurrent Eigentümer der Liegenschaft A.-Strasse 161 in Basel sowie der Liegenschaft N. 9 in X./OW ist. Unstreitig ist ferner, dass die Liegenschaft in X./OW frisch renoviert und grösser ist als die von den Rekurrenten im Mehrfamilienhaus des Ehemannes an der A.-Strasse 161 bewohnte 4-Zimmer-Wohnung. Im Weiteren wird nicht bestritten, dass die Rekurrenten wechselweise in Basel und in X./OW wohnen. Nicht umstritten ist schliesslich, dass die Rekurrenten ihre privaten Einkäufe zu einem grossen Teil in X./OW tätigen, dass sich ihr Freundes- und Bekanntenkreis zur Hauptsache

dort befindet und der Ehemann dort diversen Vereinen angehört. Umstritten ist jedoch, ob die Steuerverwaltung die Rekurrenten zu Recht für im Kanton Basel-Stadt unbeschränkt steuerpflichtig erklärt hat.

3. a) Gemäss § 3 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. § 3 Absatz 2 StG besagt unter anderem, dass eine Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält.

b) Nach der bundesgerichtlichen Praxis zur Doppelbesteuerung steht das Recht, das Einkommen einer Person aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie den Ertrag des beweglichen Vermögens zu besteuern, einzig jenem Kanton zu, in welchem sich deren steuerrechtlicher Wohnsitz (Steuerdomizil) befindet (vgl. BGE 125 I 56, E. 2). Massgebend ist damit das objektive Element des Aufenthaltes an einem Ort sowie das subjektive Element der Absicht dauernden Verbleibens (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 81 f.; Locher, Die Praxis der Bundessteuern, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 3, I A, Nr. 26). Ein dauerndes Verbleiben liegt nicht nur dann vor, wenn die Absicht besteht, bis ans Lebensende an einem Ort zu bleiben. Ein Verweilen auf unbestimmte Zeit, ja selbst ein Verweilen während der Dauer gewisser Verhältnisse oder einer längeren Anstellung genügt (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 88).

c) Sind die Voraussetzungen des Steuerdomizils gleichzeitig an mehreren Orten gegeben – was insbesondere beim Auseinanderfallen von Arbeits- und sonstigem Aufenthaltsort zutrifft –, so bestimmt das interkantonale Steuerrecht den steuerrechtlichen Wohnsitz an jenem Ort, zu welchem eine Person die stärkeren Beziehungen hat, d.h. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Der Begriff des Steuerdomizils lehnt sich damit an denjenigen des zivilrechtlichen Wohnsitzes an, ist jedoch seit seiner Verankerung im eidgenössischen Steuerharmonisierungsgesetz einer eigenständigen steuerrechtlichen Auslegung zugänglich. Diese verwendet das gleiche Kriterium wie die zivilrechtliche Doktrin (Mittelpunkt der Lebensinteressen), gewichtet jedoch unter Umständen die tatsächlichen Gegebenheiten anders als das Zivilrecht (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 82 f.). So wird bei der Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes den wirtschaftlichen Gegebenheiten grösseres Gewicht beigemessen als bei der Festlegung des zivilrechtlichen Wohnsitzes (vgl. BGE 121 I 14, E. 4a mit Hinweisen). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände, an denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person (vgl. BGE 125 I 54, E. 2a; BGE 113 Ia 464). Entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse, rein formelle Handlungen wie die polizeiliche Anmeldung oder das Hinterlegen der Schriften genügen nicht (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 88; Locher, a.a.O., § 3, I A, 2d, Nr. 8 und 10).

d) Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gibt es die Möglichkeit, dass ein Steuerpflichtiger ausnahmsweise einen alternierenden Wohnsitz hat. Dies ist

dann der Fall, wenn er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in regelmässigen Abständen vom einen nach einem anderen Ort und von diesem wieder an den ersten verlegt. So verhält es sich, wenn die Beziehungen zu den beiden Orten ungefähr von gleicher Intensität sind, etwa weil der Pflichtige an beiden berufstätig ist, seine Angehörigen ihn regelmässig begleiten und der Aufenthalt an beiden Orten ungefähr von gleicher Dauer ist. Zu prüfen sind hier also die familiären und beruflichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen sowie die Dauer der beiden Aufenthalte; es kommt dabei letztlich auf die Gesamtheit der Umstände an. Ist ein alternierender Wohnsitz zu bejahen, so ist in der Regel eine hälftige Teilung der Steuerhoheit vorzunehmen, sofern nicht besondere Gründe für eine andere Teilung sprechen. In den Fällen eines alternierenden Wohnsitzes beansprucht der Steuerpflichtige denn auch in zwei Kantonen gleichermaßen die öffentlichen Einrichtungen und verursacht Lasten, die aus Steuermitteln getragen werden müssen; es wäre deshalb unbillig, nur dem einen Kanton eine unbeschränkte Steuerhoheit zuzuerkennen. Unterscheidungskriterium für die Annahme eines alternierenden Wohnsitzes sind die Aufenthaltsdauer und die Intensität der Lebensbeziehungen, die zu beiden Aufenthaltsorten ungefähr gleichwertig und zudem so stark sein müssen, dass während der Dauer des regelmässigen Aufenthaltes der betreffende Ort zum eigentlichen Lebensmittelpunkt wird (vgl. zum Ganzen: BGE 100 Ia 242 E. 2b; weitere Hinweise zur Rechtsprechung in: Locher, a.a.O., § 3, I A, 3, Nr. 1 bis 8; vgl. auch Höhn/Mäusli, a.a.O., § 7 N 44 f.; Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis, publ. in: ASA 68, S. 477 f.).

e) Das Bundesgericht hat in seiner früheren Rechtsprechung einen alternierenden Wohnsitz vor allem in solchen Fällen angenommen, in denen der Steuerpflichtige je die Hälfte des Jahres ununterbrochen an zwei verschiedenen Orten zubrachte und dort jeweils den Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte. In der neueren Rechtsprechung werden auch solche Tatbestände als alternierender Wohnsitz behandelt, bei denen der Steuerpflichtige in kurzen Abständen den Aufenthalt zwischen zwei Orten wechselt, an denen er sich zusammengerechnet je ungefähr während der Hälfte des Jahres aufhält und zu denen er gleich starke Beziehungen pflegt. Diese in jüngerer Zeit häufigere Lebensform des «Wohnens an zwei Orten» erfordert gemäss Bundesgericht ebenfalls eine Teilung der allgemeinen Steuerpflicht (vgl. zum Ganzen: Höhn/Mäusli, a.a.O., § 7 N 45 unter Hinweis auf BGE 100 Ia 243; Arnold, a.a.O., S. 477 f.).

4. a) Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Akten, dass der Rekurrent als Jurist für die Z. AG in E. tätig ist und die Rekurrentin als kaufmännische Angestellte für die Firma Y. AG in Basel arbeitet. In Basel bewohnen die Rekurrenten eine 3 $\frac{1}{2}$ -Zimmer-Wohnung im Mehrfamilienhaus des Rekurrenten an der A.-Strasse 161, während ihnen in X./OW ein neu renoviertes Einfamilienhaus mit 6 $\frac{1}{2}$  Zimmern, grossem Umschwung sowie Seeanstoss zur Verfügung steht. In Bezug auf die Arbeitsorte der Rekurrenten kann ein Schwergewicht in der Region Basel, aufgrund der Tätigkeit des Rekurrenten in E./BL nicht jedoch im Kanton Basel-Stadt ausgemacht werden. Demgegenüber ergibt sich hinsichtlich der Wohnsituation der Rekurrenten, dass ihnen in X./OW eine komfortablere Wohnliegenschaft als in Basel-Stadt

zur Verfügung steht. Wägt man nun die Arbeits- und die Wohnsituation der Rekurrenten gegeneinander ab, so ergibt sich kein Schwerpunkt der Lebensinteressen an einem der beiden Aufenthaltsorte. Durch die Rekurrenten wird ferner glaubhaft gemacht, dass sie pro Woche bis zu 3 Mal in Basel übernachten und an den übrigen Tagen jeweils nach X./OW zurückkehren. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 9. September 2004 aufzeigt, hat der Ehemann diverse familiäre Beziehungen zu Basel. Aufgrund des langjährigen Liegenschaftseigentums der Familie des Rekurrenten in X./OW besteht jedoch ebenfalls eine ausgeprägte Beziehung zu diesem Ort. Im Weiteren dokumentieren die Rekurrenten, dass sie oft in X./OW einkaufen und dort regelmässig diverse Dienstleistungen in Anspruch nehmen.

b) Aufgrund der genannten Umstände ist davon auszugehen, dass die Beziehungen der Rekurrenten sowohl zu Basel als auch zu X./OW von gleicher Intensität sind. Daraus folgt, dass sie mit jedem Ortswechsel ihren Lebensmittelpunkt jeweils an den Aufenthaltsort verlegen, womit die Voraussetzungen für die Annahme eines alternierenden Wohnsitzes gegeben sind. Die allgemeine Steuerpflicht der Rekurrenten ist daher zwischen den Kantonen Obwalden und Basel-Stadt aufzuteilen. Sofern nicht besondere Gründe für eine andere Aufteilung sprechen, hat diese Aufteilung – wie erwähnt – grundsätzlich hälftig zu erfolgen. Die genaue Aufteilung ist jedoch von der Steuerverwaltung vorzunehmen, weshalb die Sache an sie zurückzuweisen ist.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich der Lebensmittelpunkt der Rekurrenten wechselweise in X./OW und Basel befindet. Damit liegt ein alternierender Wohnsitz vor, der eine grundsätzlich hälftige Aufteilung der allgemeinen Steuerpflicht zwischen den Kantonen Obwalden und Basel-Stadt erfordert. Die genaue Aufteilung ist jedoch von der Steuerverwaltung vorzunehmen. Der Rekurs erweist sich damit als teilweise begründet und ist somit teilweise gutzuheissen. Die Sache wird zur Festlegung der exakten Quoten für die Aufteilung der Steuerpflicht an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

*Demgemäss wird erkannt:*

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der angefochtene Einspracheentscheid der Steuerverwaltung aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.