

Interkantonaies Steuerrecht

Steuerdomizil

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 9. Oktober 2006

Feststellung des Steuerdomizils und der persönlichen Steuerpflicht bei Wochenaufenthalt. Bei abwechslungsweise Aufenthalt an zwei Orten befindet sich das Steuerdomizil einer Person an dem Ort, zu welchem sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei Unselbständigerwerbenden ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der Arbeit nachzugehen. Die Kriterien werden bei ledigen Personen besonders streng gehandhabt, weil erfahrungsgemäss die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist. Mehr noch als bei verheirateten Personen ist zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Selbst bei wöchentlicher Rückkehr zu den Eltern oder Geschwistern können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Besonderes Gewicht haben auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen. Im vorliegenden Fall Bejahung des Lebensmittelpunktes eines seit Jahren im Kanton erwerbstätigen Grenzwächters.

I. Sachverhalt

A. X., geboren 1965 und ledig, meldete sich 1989 von A. VS her im Kanton Basel-Stadt als Wochenaufenthalter an, wo er seither als Grenzwächter zuerst vollzeitlich, ab September 2003 zu 90 bzw. 80% tätig ist. Anfangs wohnte er in B. mit zwei Arbeitskollegen zusammen; seit 1994 hat er dort alleine eine Zweizimmer-Maisonnetwohnung gemietet. Gestützt auf seine Angaben im Fragebogen zur Feststellung der Steuerpflicht von Wochenaufenthaltern erklärte ihn die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt mit Verfügung vom 4. Juni 2004 im dortigen Kanton als steuerpflichtig ab dem Steuerjahr 2004 aufgrund persönlicher Zugehörigkeit. Eine hiergegen eingereichte Einsprache wies die Steuerverwaltung am 13. Januar 2005 ab.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid gelangte X. an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt. Diese wies den Rekurs am 19. Januar 2006 ab (Zustellung: 15. Februar 2006).

C. X. hat am 17. März 2006 beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde eingereicht wegen Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung. Er beantragt, der Entscheid der Steuerrekurskommission sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass er ab dem 1. Januar 2004 und den Folgejahren nicht im Kanton Basel-Stadt, sondern in A. VS steuerpflichtig sei. Bezüglich des Kantons Wallis sei festzustellen, ob diesem allenfalls die Steuerhoheit seit 1. Januar 2004 und den Folgejahren zustehe. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt beantragt, die

Beschwerde abzuweisen. Die Steuerrekurskommission hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Die Steuerverwaltung des Kantons Wallis unterstützt die Beschwerde und beantragt die Feststellung der Steuerhoheit ihres Kantons ab 1. Januar 2004 und dem Folgejahr.

II. Entscheidungsgründe

1.1 Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über ihre Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf (BGE 125 I 54 E. 1a S. 55 mit Hinweis). Vorliegend ist ein solcher Vorentscheid über die Steuerhoheit (sog. Steuerdomizilentscheid) angefochten. Bei Beschwerden auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung muss der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden (Art. 86 Abs. 2 OG). Insofern können vor Bundesgericht auch neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden (RDAF 2004 II S. 281, 2P.179/2003 vom 17. Juni 2004, E. 1.2 mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger legitimiert, staatsrechtliche Beschwerde zu führen (Art. 88 OG).

1.2 Die Beschwerde richtet sich gegen die Kantone Basel-Stadt und Wallis; mit ihr wird explizit indes nur der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt angefochten, nicht auch die Veranlagungen der Steuerverwaltung des Kantons Wallis ab dem Steuerjahr 2004 (wie deren offenbar rechtskräftige Veranlagungsverfügung 2004 vom 29. Juni 2005); in Bezug auf den Kanton Wallis beantragt der Beschwerdeführer lediglich eine Feststellung zu dessen allfälliger Steuerhoheit ab dem 1. Januar 2004 und den Folgejahren mit der Begründung, die Steuerhoheit des Kantons Wallis bisher nicht anerkannt zu haben. Damit kann der insofern rudimentären Beschwerde zumindest sinngemäss das Begehren entnommen werden, die Doppelbesteuerung ab dem Steuerjahr 2004 gegebenenfalls auch gegenüber dem Kanton Wallis zu beseitigen. Im Übrigen kann mit der Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen die Steuerveranlagung bzw. den Steuerdomizilentscheid des zweitverfügenden Kantons auch die bereits rechtskräftige Steuerveranlagung des erstverfügenden Kantons angefochten werden (vgl. Art. 89 Abs. 3 OG). Die staatsrechtliche Beschwerde hat sodann zwar grundsätzlich kassatorischen Charakter (BGE 125 I 104 E. 1b S. 107; 125 II 86 E. 5 S. 96), und es kann mit ihr nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt werden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht aber bei einer Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (vgl. etwa RF 56/2001 S. 340, 2P.119/2000, E. 1b), so dass die Anträge des Beschwerdeführers auch insofern zulässig sind.

2.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt unter anderem vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kan-

tonen für das gleiche Steuerobjekt und 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; BGE 130 I 205 E. 4.1 S. 210). Das ist hier offensichtlich der Fall, so dass das Bundesgericht festzulegen hat, welcher Kanton zur Besteuerung zuständig ist.

2.2.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV ist der steuerrechtliche Wohnsitz einer unselbständig erwerbenden Person der Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 ZGB) bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dabei kann der Ort, wo die Schriften hinterlegt sind oder die politischen Rechte ausgeübt werden, bloss ein Indiz sein. Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, namentlich wenn ihr Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist für die Bestimmung des Steuerdomizils darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei Unselbständigerwerbenden ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der Arbeit nachzugehen (BGE 125 I 54 E. 2a und b S. 56 ff. mit Hinweisen).

2.2.2 Eine Ausnahme besteht nach ständiger Rechtsprechung für verheiratete Steuerpflichtige, die täglich oder an den Wochenenden regelmässig zur Familie zurückkehren: Die durch persönliche und familiäre Bande begründeten Beziehungen werden als stärker erachtet als jene zum Arbeitsort; deshalb sind diese Steuerpflichtigen in der Regel am Aufenthaltsort der Familie zu besteuern; anders verhält es sich grundsätzlich nur, wenn sie in leitender Stellung tätig sind (BGE 125 I 54 E. 2b/aa S. 56 f.; RDAF 2004 II S. 281, 2P.179/2003, E. 2.2, je mit Hinweisen).

2.2.3 Diese Praxis findet auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings werden die Kriterien, welche eine Anerkennung des Aufenthaltsorts der Familie anstelle des Arbeitsorts erlauben, besonders streng gehandhabt; dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als jene unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist mehr noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht: Selbst wenn ledige Steuerpflichtige wöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Dies trifft namentlich dann zu, wenn sie sich am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet haben oder dort über einen grösseren Freundes- oder Bekanntenkreis verfügen. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen (BGE 125 I 54 E. 2b/bb S. 57; RDAF 2004 II S. 281, 2P.179/2003, E. 2.3; Urteil 2P.214/2004 vom 27. Januar 2005, E. 2.2, je mit Hinweisen).

2.2.4 Dass der ledige Steuerpflichtige vom Ort aus, wo er sich während der Woche aufhält, eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt, begründet nach der Rechtsprechung die natürliche Vermutung, er habe dort auch sein Steuerdomizil. Diese Vermutung lässt sich nur entkräften, wenn der Steuerpflichtige regelmässig, das heisst mindestens einmal pro Woche, an den Ort zurückkehrt, wo seine Familie lebt, mit welcher er aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden ist, und wo er andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Nur wenn ihm der Nachweis solcher Beziehungen am Ort, wo die Familie wohnt, gelingt, obliegt es dem Kanton des Wochenaufenthalts- oder Arbeitsorts nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige gewichtige wirtschaftliche und allenfalls persönliche Beziehungen zu diesem Ort unterhält (RDAF 2004 II S. 281, 2P.179/2003, E. 2.4; RF 56/2001 S. 340, 2P.119/2000, E. 3d/cc; StR 55/2000 S. 177, 2P.240/1998, E. 4a und b; vgl. auch StR 49/1994 S. 580, 2P.26/1993, E. 3c; Urteile 2P.156/2000 vom 9. März 2001, E. 3; 2P.214/1999 vom 2. Februar 2001, E. 2e).

3.1 Vorliegend geht es um einen Grenzfall. Der Beschwerdeführer ist bereits über 40 Jahre alt (vgl. Pra 1998 Nr. 4 S. 21, 2P.49/1995, E. 2d). Er ist seit 1989 als Grenzwächter tätig und verfügt seither über eine Wohnung in B. Seit dem Jahre 1994 handelt es sich um eine Zweizimmer-Maisonettewohnung (Parterre/1. Stock) mit einer Wohnfläche von immerhin 57,74 m² (Mietzins inkl. Nebenkosten: Fr. 1'173.– p. M.; vgl. dagegen StR 55/2000 S. 177, 2P.240/1998, E. 3b; 49/1994 S. 580, 2P.26/1993, E. 3b; Urteile 2P.57/2000 vom 2. Februar 2001, E. 3b; 2P.148/1993 vom 24. April 1995, E. 3b). Dass er an den Wochenenden regelmässig zu seinen Eltern nach A. zurückkehrt, ist zwar nicht strikte erwiesen, erscheint aber durchaus glaubhaft. Besonders enge persönliche und gesellschaftliche Beziehungen zu diesem Ort sind indes nicht dargetan. Dass der Beschwerdeführer dort den Arzt und den Coiffeur aufsucht sowie sich sportlich betätigt, reicht hierfür nicht aus (siehe auch Urteil 2P.42/1994 vom 11. April 1996, E. 2c). Aus den vor Bundesgericht neu eingereichten Bestätigungen von Dorfbewohnern ergibt sich im Wesentlichen nur, dass der Beschwerdeführer relativ häufig im Dorf angetroffen wird bzw. dass er mit Dorfbewohnern Ausflüge unternimmt. Dass der Beschwerdeführer in A. im öffentlichen Leben, in Vereinen oder auf andere Weise gesellschaftlich aktiv ist, wird nicht behauptet. Er verfügt dort auch nicht über Grundeigentum (vgl. Urteil 2P.302/1999 vom 9. Februar 2001, E. 2e; siehe auch RF 56/2001 S. 340, 2P.119/2000, E. 3e; StR 55/2000 S. 177, 2P.240/1998, E. 3a; Urteile 2P.242/1994 vom 1. Oktober 1996, E. 1c; 2P.148/1993 vom 24. April 1995, E. 3b).

3.2 Es besteht hier ein deutlicher Unterschied zu verschiedenen Vergleichsfällen (siehe etwa Urteil 2P.156/2000 vom 9. März 2001). Allerdings hilft der Beschwerdeführer in seiner Freizeit im elterlichen Landwirtschaftsbetrieb mit. Diesem Umstand ist beispielsweise im Urteil 2P.25/1993 vom 20. Januar 1994 (in ASA 63 836 E. 3b) eine gewisse Bedeutung zugemessen worden. Indessen scheint es sich vorliegend bei diesem Heimwesen aufgrund der Angaben des Beschwerdeführers bloss um einen kaum existenzsichernden Kleinbetrieb (mit Garten, Wiesen, Acker, Wald und Weiden), offenbar ohne (arbeitsintensive) Tierhaltung, zu handeln. Ausserdem helfen auch die anderen Geschwister in einem nicht weiter bekannten Umfang aus.

Um eine eigentliche Nebenerwerbstätigkeit scheint es, anders als beispielsweise im Urteil 2P.179/2003 vom 17. Juni 2004 (in RDAF 2004 II S. 281, E. 3.2), nicht zu gehen. Auf der anderen Seite übt der Beschwerdeführer einen Beruf aus, der zu zwischenmenschlichen Kontakten Anlass gibt. Es ist nicht glaubhaft, dass er nach so langer Zeit in Basel nicht auch gewisse gesellschaftliche Beziehungen geknüpft hat (vgl. RF 56/2001 S. 340, 2P.119/2000, E. 3e; StR 55/2000 S. 177, 2P.240/1998, E. 3c; Urteile 2P.57/2000 und 2P.214/1999, je vom 2. Februar 2001, E. 3b und c bzw. 2e). Die Gesamtheit der Umstände spricht dafür, dass die Beziehungen zum Kanton Basel-Stadt überwiegen. Damit liegt das Steuerdomizil des Beschwerdeführers jedenfalls ab dem Steuerjahr 2004 in diesem Kanton.

4.1 Die Beschwerde ist somit gegen den Kanton Basel-Stadt abzuweisen und gegen den Kanton Wallis gutzuheissen. Es ist festzustellen, dass sich das Steuerdomizil des Beschwerdeführers ab dem Steuerjahr 2004 im Kanton Basel-Stadt befindet. Der Kanton Wallis ist anzuweisen, die Steuerveranlagungen ab diesem Steuerjahr aufzuheben und dem Beschwerdeführer die zu viel bezahlten Steuern zurückzuerstatten.

4.2 Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten dem Kanton Wallis aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 OG). Eine Parteientschädigung ist dem Beschwerdeführer indes nicht zuzusprechen, da er mit seinem Hauptantrag, auf den sich die Beschwerdebegründung praktisch beschränkt, unterliegt (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Basel-Stadt wird abgewiesen.

Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Wallis wird gutgeheissen. Es wird festgestellt, dass sich das Steuerdomizil des Beschwerdeführers ab dem Steuerjahr 2004 im Kanton Basel-Stadt befindet. Der Kanton Wallis wird angewiesen, die Steuerveranlagungen ab dem Steuerjahr 2004 aufzuheben und dem Beschwerdeführer die zu viel bezahlten Steuern zurückzuerstatten.