

Interkantonales Steuerrecht

Steuerdomizil

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 19. November 1996

Bei einer ledigen Person, welche unselbständig erwerbstätig ist und keine leitende Stellung innehat, befindet sich ihr Steuerdomizil grundsätzlich am Arbeitsort, ausser wenn sie regelmässig an den Familienort zurückkehrt und ihre persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen zum Familienort diejenigen am Arbeitsort überwiegen. Verbringt sie die Wochenenden nicht regelmässig am Wohnort der Eltern, sondern in der ganzen Schweiz, so hat sie ihr Steuerdomizil nicht am Familien-, sondern am Arbeitsort.

I. Sachverhalt

A. Dr. A., geboren 1955, ist ledig und hatte seinen Wohnsitz bis Ende Februar 1988 in Zug. Nach einem Auslandsaufenthalt in den USA zog er aus beruflichen Gründen nach Basel, wo er seit Juni 1989 bei der N. AG in nicht leitender Stellung als wissenschaftlicher Angestellter tätig ist. Am 15. August 1989 meldete er sich in Basel als Wochenaufenthalter an und führte in diesem Zusammenhang aus, dass er in einer unmöblierten 3-Zimmerwohnung (monatliche Miete Fr. 1'400.--) lebe. An den Wochenenden und Feiertagen fahre er mit dem Auto regelmässig nach Hause zu seinen Eltern, die in Zug eine 4-Zimmerwohnung bewohnten. Er sei auch Mitglied des dortigen Sportclubs X. und Schiedsrichter beim regionalen Sportverband Y.

B. Mit Schreiben vom 12. Juli 1990 verfügte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, dass sie A. mit Wirkung ab 1. Januar 1990 als im Kantons Basel-Stadt steuerpflichtig erachte.

Eine gegen diese Verfügung erhobene Einsprache blieb wie der nachfolgend bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt erhobene Rekurs erfolglos.

C. Mit Urteil vom Oktober 4. Oktober 1995 bestätigte schliesslich auch das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt als Verwaltungsgericht (im folgenden Verwaltungsgericht) in Abweisung des Rekurses die Steuerpflicht ab 1. Januar 1990.

D. Gegen dieses Urteil führt A. staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 46 Abs. 2 BV). Er beantragt, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass er in der Zeit vom 1. Januar 1990 bis 5. Oktober 1993 (Wegzug nach D., Kanton Baselland) kraft persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Zug steuerpflichtig gewesen sei. Eventualiter seien für den Fall, dass die Steuerhoheit dem Kanton Basel-Stadt zugesprochen werde, die Steuerveranlagungen des Kantons Zug für denjenigen Zeitraum, für den die Steuerhoheit des Kantons Basel-Stadt bejaht werde, aufzuheben.

E. Das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt stellt Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

Die Kantonale Steuerverwaltung Zug beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass A. in der Zeit vom 1. Januar 1990 bis 5. Oktober 1993 im Kanton Zug steuerpflichtig gewesen sei.

II. Entscheidungsgründe

1. Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 46 Abs. 2 BV) muss der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden (Art. 86 Abs. 2 OG). Mit der Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen die Steuerveranlagung des zweitverfügenden Kantons kann innert der Beschwerdefrist auch die bereits rechtskräftige Steuerveranlagung des erstverfügenden Kantons angefochten werden (vgl. Art. 89 Abs. 3 OG).

2. a) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Steuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (Urteile vom 20. Januar 1994, in StR 49/1994 580 und ASA 63 836). Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt für sich allein 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 (BGE 108 Ia 252 E. 5a S. 255; bereits angeführtes Urteil in ASA 63 836 E. 2a S. 839).

b) Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, namentlich wenn ihr Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist bei der Bestimmung des Steuerwohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 101 Ia 557 E. 4a S. 559f.; 104 Ia 264 E. 2 S. 266). Bei einem unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen ist dies 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 (angeführtes Urteil in ASA 63 836 E. 2a S. 839; ferner Locher, Doppelbesteuerung, § 3 I B 2b Nr. 7, 11, 17, 18, 19). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, jedenfalls nicht nach dem bloss erklärten Willen des Steuerpflichtigen (BGE 113 Ia 465 E. 3 S. 466). Bei der Bestimmung des Steuerorts kann ausser auf die Verhältnisse in der Bemessungsperiode auch auf die weiteren, bis zum letztinstanzlichen Entscheid überblickbaren Umstände abgestellt werden.

c) Bei einem ledigen Steuerpflichtigen, der unselbständig erwerbstätig ist und keine leitende Stellung innehat, ist das Steuerdomizil grundsätzlich am Arbeitsort, ausser wenn er regelmässig an den Familienort zurückkehrt und seine persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen zum Familienort diejenigen zum Arbeitsort überwiegen. Als Familie gelten auch die elterliche Familie und die Geschwister (BGE 111 Ia 41 E. 3 S. 42; 113 Ia 465 E. 4b S. 467; angeführtes Urteil in ASA 63 836 E. 2b und c S. 839/840; Locher, a.a.O., § 3 I B 2b Nr. 1 - 7, 9, 11). Die beruflichen Interessen dürfen nicht vor die affektiven Beziehungen gestellt werden, bloss weil der Steuerpflichtige ledig ist (BGE 111 Ia 41 E. 3 S. 42; angeführtes Urteil in ASA 63 836 E. 2c S. 840). Hingegen ist bei einem ledigen Steuerpflichtigen an die weiteren Erfordernisse, namentlich an die regelmässige Rückkehr an den Familienort, ein besonders strenger Massstab anzulegen, sind doch die Beziehungen einer ledigen Person zur elterlichen Familie im allgemeinen doch eher lockerer als die Bindung unter Ehegatten. Es ist daher in einem solchen Fall vermehrt zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen, wie namentlich ein besonderer Freundes- und Bekanntenkreis, besondere gesellschaftliche Beziehungen, ein eigenes Haus oder eine eigene Wohnung (angeführtes Urteil in ASA 63 836 E. 2c S. 840; Locher, a.a.O., § 3 I B 2b Nr. 3, 5, 11).

d) Selbst bei allwöchentlicher Rückkehr an den Familienort können im Einzelfall bei einem ledigen Steuerpflichtigen die persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen zum Arbeitsort diejenigen zum Familienort überwiegen, namentlich wenn er sich an seinem Arbeitsort in einer Wohnung eingerichtet hat und dort einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis besitzt (angeführtes Urteil in ASA 63 836 E. 2c S. 840). So hat das Bundesgericht in zwei

neueren Entscheiden die Situation von zwei ledigen Steuerpflichtigen differenziert gewürdigt. Zwar pflegten die betreffenden Personen nach wie vor enge Beziehungen zu ihren Eltern und Geschwistern und verbrachten die Wochenenden regelmässig am elterlichen Wohnort. Doch musste den Beziehungen zum Arbeitsort aus andern Umständen, insbesondere dem Alter, der langen Dauer der Anstellung am neuen Ort und den Beziehungen, die sie sich dort aufgebaut hatten, ein grösseres Gewicht zugemessen werden (Urteile vom 9. Dezember 1992, in ASA 62 443 und vom 23. Oktober 1992, teilweise abgedruckt in Locher, a.a.O., § 3 I B 2b Nr. 18 und 19). Auch ein Konkubinatsverhältnis, das am Arbeitsort unterhalten wird, kann stärker zu gewichten sein als die Bindungen zum Familienort (Urteil vom 16. Februar 1988, in ASA 58 164 E. 3 S. 166).

e) Wenn die steuerpflichtige Person enge Beziehungen zum Ort der Familie darzulegen vermag, obliegt es dem Kanton, in dem er sich während der Arbeitswoche aufhält, überwiegende persönliche Beziehungen zum Arbeitsort nachzuweisen.

3. a) Das Verwaltungsgericht erwog, die Praxis der Basler Steuerbehörden gehe von der Annahme aus, dass die Beziehungen einer über 30jährigen oder sich seit fünf Jahren ununterbrochen am selben Arbeitsort aufhaltenden Person zur elterlichen Familie im allgemeinen nicht mehr so stark seien wie bei einem jungen Steuerpflichtigen, der zum ersten Mal seine Familie verlasse, um anderswo seine Arbeit aufzunehmen. Diese grundsätzlich zutreffende natürliche Vermutung könne jedoch widerlegt werden. Während es Sache des Steuerpflichtigen sei, seine Verbundenheit mit dem Familienort nachzuweisen, sei es Sache der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass die Beziehungen zum Arbeitsort (vorliegend Basel) diejenigen zum Familienort überwögen.

Die in der Praxis der baselstädtischen Steuerbehörden in den Vordergrund gestellten Kriterien (Alter und Aufenthaltsdauer) sind für sich allein zu eng. Richtigerweise ist auf die Gesamtheit der objektiven Umstände des konkreten Einzelfalles abzustellen (vgl. hierzu insbesondere das oben angeführte Urteil in ASA 63 S. 836 E. 3c S. 842). Insofern ist der entsprechende Einwand des Beschwerdeführers berechtigt.

b) Doch vermögen die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers nicht durchzudringen.

Insbesondere ist unerheblich, dass der Beschwerdeführer der Steuerpflicht zu einem Zeitpunkt unterstellt wurde, als er sich bei seiner Anstellung noch im Probeverhältnis befand. Denn bei der Bestimmung des Steuerorts können auch die weiteren Umstände bis zum letztinstanzlichen Entscheid (vorliegend 4. Oktober 1995) mitberücksichtigt werden. Der Beschwerdeführer hat sich unbestrittenermassen bis zum 5. Oktober 1993 - zumindest während der Woche - in seiner gemieteten (unmöblierten) 3-Zimmerwohnung in Basel aufgehalten, um von da aus seiner Arbeit (beim stets gleichen Arbeitgeber) nachzugehen. Er ist alsdann in den Kanton Basel-Land umgezogen.

Ob die vom Beschwerdeführer bis anfangs Oktober 1993 bewohnte Wohnung an der T.-Strasse in Basel möbliert oder unmöbliert gewesen war bzw. ob sie über einen eigenen Telefonanschluss verfügt hatte, kann des weiteren ebensowenig wie die Höhe des Mietzinses für sich allein entscheidend sein. Dennoch ist festzuhalten, dass die Grösse der Wohnung am Arbeitsort um so mehr ins Gewicht fällt, wenn ein Steuerpflichtiger am behaupteten Wohnsitz (Familienort) nicht selbst eine eigene Mietwohnung oder gar eigenes Grundeigentum (beispielsweise eine Eigentumswohnung) besitzt, sondern ihm lediglich ein Zimmer in der elterlichen Wohnung zur Verfügung steht.

Entscheidend ist, dass der Beschwerdeführer - seinen eigenen Angaben in der Beschwerde zufolge - während der jeweils von September bis Mai dauernden Spielsaison wegen seiner nationalen Schiedsrichtereinsätze in der ganzen Schweiz nur jedes zweite Wochenende und bloss in der restlichen Zeit "praktisch jeden Freitag" zu seinen Eltern, d.h. an den Familienort in Zug, zurückgekehrt sein soll. Denn gerade dem Erfordernis der regelmässigen Rückkehr

an den Familienort misst die bundesgerichtliche Rechtsprechung bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen besondere Bedeutung zu (vgl. E. 2c oben). Unter diesem Gesichtspunkt erweist sich denn auch die Tatsache als von Bedeutung, dass der Beschwerdeführer im offiziellen Organ des Schweizerischen Sportverbands Z. (...) als Mitglied der Schiedsrichterkommission des regionalen Sportverbands Y. ausschliesslich unter der baslerischen Adresse - nicht aber auch unter der elterlichen Wohnadresse in Zug - aufgeführt gewesen war.

c) Der Beschwerdeführer hat zur Erhärtung seiner Vorbringen ferner - nebst einer Bestätigung seines Vaters - drei weitere an ihn gerichtete Schreiben vorgelegt. Aus diesen Schriftstücken kann indessen für die Annahme des Wohnsitzes zum elterlichen Wohnort nichts abgeleitet werden. So geben ein (undatiertes) Schreiben des Präsidenten des Sportclubs X. und ein Schreiben vom 9. September 1990 des Präsidenten des regionalen Sportverbands Y. zwar in mehr oder weniger allgemeiner Form über die sportlichen Tätigkeiten und Verdienste des Beschwerdeführers Aufschluss, nicht aber auch über dessen regelmässige Rückkehr an den Familienort, wie sie gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei einem ledigen Steuerpflichtigen zwingend gefordert ist. Das dritte Schreiben eines ehemaligen Schiedsrichterkollegen vom 16. September 1994 schliesslich steht - abgesehen davon, dass es nicht unterzeichnet ist - insbesondere mit den in der Beschwerdeschrift enthaltenen Ausführungen insofern in Widerspruch, als darin nebst anderem bestätigt wird, für "die Zeit der Spielsaisons ..." könne "sogar gesagt werden, dass" der Beschwerdeführer "jedes Wochenende in Zug bzw. der Innerschweiz verbracht" habe.

4. a) Es ist demnach festzustellen, dass der Beschwerdeführer ab 1. Januar 1990 (bis 5. Oktober 1993) im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig war. Die staatsrechtliche Beschwerde ist abzuweisen, soweit sie sich gegen diesen Kanton richtet. Soweit sie sich gegen den Kanton Zug richtet, ist die Beschwerde dagegen gutzuheissen und dessen Veranlagungen für die Zeit vom 1. Januar 1990 bis 5. Oktober 1993 aufzuheben.

b) Bei diesem Ausgang hat der Kanton Zug die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 156 OG). Da der Beschwerdeführer mit seinem Hauptantrag - auf den sich die Begründung praktisch beschränkt - unterliegt, steht ihm keine Parteientschädigung zu (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die staatsrechtliche Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Kanton Basel-Stadt richtet, abgewiesen.

2. Die staatsrechtliche Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Kanton Zug richtet, gutgeheissen, und die Steuerveranlagungen des Kantons Zug für die Zeit vom 1. Januar 1990 bis 5. Oktober 1993 werden aufgehoben.