

## Interkantonales Steuerrecht

### Steuerdomizil

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 18. März 1994

*Ist der Arbeitsort eines Steuerpflichtigen nicht mit dem von ihm regelmässig aufgesuchten Freizeitaufenthaltsort identisch, so befindet sich sein Steuerdomizil dort, wo er die wichtigsten Lebensbeziehungen hat. Bei der Beurteilung dieser Frage sind neben den ideellen und familiären Beziehungen am Freizeitaufenthaltsort auch die persönlichen Beziehungen am Arbeitsort bedeutsam. Eine jahrelange Berufstätigkeit beim gleichen Arbeitgeber und die Teilung einer Wohnung mit einer Partnerin sind Indizien, die für ein Domizil am Arbeitsort sprechen.*

#### *I. Sachverhalt*

1. A., geboren 1958, meldete sich am 1. November 1983, herkommend von X./LU, als Wochenaufenthalter im Kanton Basel-Stadt an. Anlässlich einer Ueberprüfung des Wochenaufenthalterverhältnisses im Oktober 1988 durch die Steuerverwaltung gab A. dieser gegenüber an, er arbeite seit dem 1. September 1985 bei der Firma M. in Basel und wohne seit dem 1. April 1988 zusammen mit C. in einer gemeinsamen Wohnung, kehre aber an den Wochenenden und an den Feiertagen regelmässig ins Elternhaus nach X. zurück, wo er einen grossen Freundes- und Bekanntenkreis habe. Per 31. März 1992 beendete er das Arbeitsverhältnis bei der M. und unternahm zusammen mit C. eine halbjährige Afrikareise. Nach seiner Auffassung hat er erst seit seiner Rückkehr, nämlich seit Januar 1993, in Basel Wohnsitz und ist hier steuerpflichtig.

Am 10. November 1988 erklärte die Steuerverwaltung A. gestützt auf dessen Angaben kraft persönlicher Zugehörigkeit gemäss § 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 des Steuergesetzes (StG) rückwirkend per 1. Januar 1988 in Basel als steuerpflichtig. Die von ihm gegen diese Verfügung erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung am 24. Februar 1989 ab. Desgleichen blieb ein Rekurs an die Steuerrekurskommission ohne Erfolg.

2. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 10. Januar 1992 richtet sich der vorliegende Rekurs an das Verwaltungsgericht, womit A. beantragt, das Wochenaufenthalterverhältnis sei bis zum 31. Dezember 1992 anzuerkennen und der Beginn seiner Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt auf den 1. Januar 1993 festzusetzen. Demgegenüber beantragt das Finanzdepartement in seiner Antwort Abweisung des Rekurses. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den vorliegenden Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der Referent hat auf einen zweiten Schriftenwechsel und auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Die Beratung des Verwaltungsgerichts hat am 18. März 1994 stattgefunden.

#### *II. Entscheidungsgründe*

1. ...

2. Gemäss § 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 StG ist kraft persönlicher Zugehörigkeit in Basel-Stadt steuerpflichtig, wer im Kanton Wohnsitz hat oder tatsächlich wohnt. Abweichende bundesrechtliche oder staatsvertragliche Vorschriften bleiben nach dieser Bestimmung ausdrücklich vorbehalten. Bei interkantonalen Verhältnissen bedeutet dies, dass zur Vermeidung einer

unzulässigen Doppelbesteuerung die Regeln, die das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV entwickelt hat, zu beachten sind.

Nach dieser Rechtsprechung steht die Besteuerung des Einkommens und des beweglichen Vermögens unselbständig erwerbender Personen dem Kanton zu, in dem sie ihren Wohnsitz haben. Dieser bestimmt sich im interkantonalen Steuerrecht im wesentlichen nach den Kriterien des Zivilrechts, weshalb das Hauptsteuerdomizil in der Mehrzahl der Fälle mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz identisch ist (vgl. Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 1989, S. 106/107 und S. 115). Demnach befindet sich der Wohnsitz eines Steuerpflichtigen an dem Ort, an welchem er sich in der Absicht dauernden Verbleibens aufhält, d.h. an dem sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet (BGE 113 Ia 466, 111 Ia 42, 108 Ia 254; Steuerrevue 42/1987, S. 224; ASA 52, S. 661). Hält sich der Steuerpflichtige dauernd abwechselungsweise an zwei Orten auf, was dann zutrifft, wenn sein Arbeitsort nicht mit seinem sonstigen Aufenthaltsort identisch ist, so ist für die Bestimmung des Steuerdomizils gleich wie für die Festlegung des zivilrechtlichen Wohnsitzes entscheidend, zu welchem Ort er die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 104 Ia 266, 101 Ia 559/560; ASA 42, S. 488; Ernst Höhn, a.a.O., S. 111; BJM 1990, S. 209). Dabei kommt es nicht so sehr auf den - selbst erklärten - Willen des Pflichtigen an, als vielmehr darauf, auf welche Absicht die erkennbaren Umstände objektiv schliessen lassen (Steuerrevue 42/1987, S. 224; ASA 49, S. 92; BGE 113 Ia 466, 97 II 3/4; Kurt Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, in Praxis der Bundessteuern, III. Teil, § 3 I A, 1 Nr. 25; Höhn, a.a.O., S. 110). So wenig den nach aussen hin nicht manifest werdenden Wünschen des Steuerpflichtigen entscheidende Bedeutung bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensbeziehungen zukommt, so wenig vermögen aber auch rein formelle Handlungen den Ausschlag zu geben (Höhn, a.a.O., S. 111). Immerhin stellen etwa die polizeiliche Anmeldung, die Hinterlegung der Schriften und die Ausübung der politischen Rechte Indizien dar für die tatsächlich bestehenden Beziehungen zu einem bestimmten Ort und damit für die Begründung des Wohnsitzes (BGE 111 Ia 43, 108 Ia 255; Steuerrevue 42/1987, S. 224; ASA 49, S. 92).

In den Fällen, in denen der Arbeitsort des Steuerpflichtigen nicht mit dem sonstigen Aufenthaltsort identisch ist, stellt sich die Frage, ob die materiellen Beziehungen zum Arbeitsort oder aber die ideellen Beziehungen zum Freizeit-Aufenthaltsort überwiegen. Dabei hat das Bundesgericht bei unselbständig Erwerbenden, die keine leitende Funktion ausüben, teilweise den Arbeitsort als steuerrechtlichen Wohnsitz bezeichnet (BGE 79 I 26; ASA 35, S. 256; Locher, a.a.O., § 3 I B, 1a Nr. 17), in neueren Entscheiden aber festgestellt, dass bei diesen Steuerpflichtigen familiäre und gesellschaftliche Bindungen eher geeignet seien, den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen zu begründen, als Bindungen, die sich aus einem Arbeitsverhältnis ergeben (BGE 111 Ia 42, 104 Ia 266, 101 Ia 559/560; ASA 52, S. 661, ASA 42, S. 488; vgl. Höhn, a.a.O., S. 114/115; Locher, a.a.O., § 3 I A, 1 Nr. 14). Dementsprechend wird in konstanter Rechtsprechung angenommen, der steuerrechtliche Wohnsitz eines unselbständig Erwerbenden in nicht leitender Funktion, der sich während der Woche allein am Arbeitsort aufhält, an den Wochenenden und für die Ferien jedoch regelmässig zu seiner Familie zurückkehrt, befinde sich in der Regel am Familienort (BGE 111 Ia 43, 104 Ia 268, 101 Ia 560/561; StE 1988 A 24.21 Nr. 3; Höhn, a.a.O., S. 117/118). Dies gilt nicht nur für den verheirateten Steuerpflichtigen, denn nach den Erwägungen des Bundesgerichts können die beruflichen Interessen nicht allein deshalb vor die Gefühlsbeziehungen gesetzt werden, weil der Steuerpflichtige ledig ist, da auch bei diesem den affektiven Bindungen eine wichtige Bedeutung zukommen kann (BGE 111 Ia 43). Bei den als massgeblich erachteten emotionalen Beziehungen kommen aber nicht nur die verwandtschaftlichen Verhältnisse des Ledigen, wie etwa zu Eltern und Geschwistern, in Betracht, vielmehr können auch andere als rein familiäre Bindungen, z.B. ein besonderer Freundes- und Bekanntenkreis oder besondere gesellschaftliche Bindungen, ein Übergewicht der persönlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen zu dem vom Arbeitsort verschiedenen Ort der Wohnstätte begründen (Höhn, a.a.O., S. 117/118, N 60; Locher, a.a.O., § 3 I A, 1 Nr. 24 sowie § 3 I B, 2b Nr. 11; ASA 42, S. 488). In diesem Sinne können auch Freunde und gute Bekannte die Bezugspersonen für einen Familienwohnsitz bilden (Locher, a.a.O., § 3 I B, 2a Nr. 19; BGE 92 I 221, 86 I 16/17). Erforderlich ist dabei allerdings stets eine regelmässige Rückkehr von

Erforderlich ist dabei allerdings stets eine regelmässige Rückkehr von der Arbeit, sei es allwöchentlich oder so oft es die Arbeit gestattet (Höhn, a.a.O., S. 114/115, 118; Locher, a.a.O., § 3 I B, 2b Nr. 11; zum Ganzen vgl. ferner VGE vom 13. Januar 1993 i.S. R.K. und vom 14. August 1992 i.S. A. u. E.R. sowie BJM 1993, S. 220 ff.).

3. Im vorliegenden Fall liegen die Verhältnisse offensichtlich anders und erfüllt der Rekurrent die vom Bundesgericht und in der Literatur umschriebenen Voraussetzungen nicht, bei deren Vorliegen nicht die materiellen Beziehungen zum Arbeitsort, sondern die ideellen und emotionalen Bindungen zum auswärtigen Freizeit-Aufenthaltsort und zum Familienort das Steuerdomizil bestimmen.

Der Rekurrent hat im Jahr 1988 anerkanntermassen die Wochenenden und die meisten Frei- und Feiertage bei seinen Eltern, Freunden und Bekannten in X. verbracht. Ob er dort u.a. auch familiäre Pflichten erfüllt hat, ist entgegen seiner Meinung für die Frage der Steuerpflicht nicht entscheidend und kann offen bleiben. Unbestritten ist ferner, dass er in X. als Vereinsmitglied am gesellschaftlichen Leben teilgenommen und am genannten Ort seine Schriften hinterlegt hat. Andererseits hat er unter der Woche in Basel gelebt und dies im Zeitpunkt, in welchem ihn die Steuerverwaltung als in Basel steuerpflichtig erklärte, bereits seit rund 5 Jahren, also seit November 1983. 1988 hat er das 30. Altersjahr vollendet und haben sich die familiären Bande, entsprechend seiner persönlich, beruflich und finanziell unabhängigen Stellung, gelockert. Seine Situation ist deshalb damals eine wesentlich andere gewesen als die eines jungen Erwachsenen, der erstmals zu Ausbildungszwecken vom Elternhaus wegzieht, um an einem andern Ort vorübergehend eine Sprache oder einen Beruf zu erlernen oder eine Arbeit aufzunehmen, und bei dem nicht ohne weiteres angenommen werden kann, er habe das Zentrum seiner Lebensinteressen an den Ausbildungs- oder an den Arbeitsort verlegt (Entscheid des Bundesgerichts vom 9. Dezember 1992 ZStP 1993, S. 34 ff). Der Rekurrent ist in Basel vom 1. September 1985 bis zum 31. März 1992 für den gleichen Arbeitgeber tätig gewesen. Diese Beständigkeit seiner beruflichen Tätigkeit bildet ein weiteres Indiz dafür, dass er sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufgehalten hat.

Nach der von ihm eingereichten Bestätigung von E. (Rekursbeilage 10) ist er mit dieser von 1981 bis Ende 1985 befreundet gewesen. Sie hat im August 1983 in Basel eine Wohnung an der Z.-Strasse bezogen, in der sich der Rekurrent unter der Woche während 2 - 3 Tagen aufgehalten hat. Diese Freundschaft hat zwar im hier massgebenden Zeitraum (1988) nicht mehr bestanden. Sie zeigt aber, dass sich der Rekurrent in Basel nicht nur berufliche, sondern auch neue persönliche Beziehungen geschaffen hat, auch wenn er jene in X. weitergepflegt hat. In der Folge hat er gemäss seinen eigenen Ausführungen (Rekurs, S. 6) ab 1. April 1988 bis Ende März 1992 mit C. als "Wohnpartnerin" eine "Wohngemeinschaft" geführt. Dass es sich dabei um ein eigentliches Konkubinat, d.h. um ein enges, eheähnliches Verhältnis, gehandelt habe, bestreitet der Rekurrent und ist im übrigen für seine Steuerpflicht nicht massgebend. Eine derartige Zweckgemeinschaft zur Bewohnung eines gemeinsamen Logis ist bei jungen Leuten nicht ungewöhnlich. Die vom Rekurrenten eingegangene Wohnpartnerschaft unterscheidet sich von den üblichen Wohngemeinschaften allerdings darin, dass er sie zusammen mit nur einer Person geführt und dass während der Dauer von rund 4 Jahren kein Wechsel stattgefunden hat, während an "gewöhnlichen" Wohngemeinschaften in der Regel mehrere, im Laufe der Zeit wechselnde Personen beteiligt sind. Bei den hier bestehenden Besonderheiten ist anzunehmen, dass der Rekurrent mit C. über die wohnungsbedingte Beziehung hinaus auch einen gewissen sozialen Kontakt gepflegt hat. Hiefür spricht denn auch der Umstand, dass er im Sommer 1992 mit ihr zusammen während eines halben Jahres eine Afrikareise unternommen hat und die beiden gemäss der Bestätigung von G. seither "ein Paar sind" (Rekursbeilage 8).

Die angeführten Indizien, namentlich die jahrelange Berufstätigkeit beim gleichen Arbeitgeber und die hier geknüpften persönlichen und sozialen Kontakte, machen deutlich, dass der Rekurrent in der fraglichen Zeit seinen Wohnsitz am Arbeits- und Wohngemeinschaftsort in

Basel und nicht am Freizeit-Aufenthaltsort in X. hat. Dies gilt ungeachtet der zahlreichen, teilweise engen Beziehungen, die er nach wie vor zu seinen Eltern, Freunden und Bekannten in X. unterhalten hat. Der vorliegende Fall ist hinsichtlich des massgebenden Sachverhalts vergleichbar mit dem erwähnten vom Bundesgericht am 9. Dezember 1992 beurteilten Fall einer jungen, ledigen Frau, die seit längerer Zeit beim gleichen Arbeitgeber angestellt war und die zusammen mit einem Partner, ohne ein eigentliches Konkubinat zu führen, die Wohnung teilte. Die Annahme der Verwaltung, der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Rekurrenten und damit auch sein Steuerdomizil hätten sich jedenfalls seit dem 1. Januar 1988 kraft persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt befunden, entspricht nach dem Gesagten der Praxis sowohl des Verwaltungs- als auch des Bundesgerichts. Der angefochtene Entscheid beruht zudem weder auf einer unrichtigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts noch auf einer unrichtigen Gesetzesanwendung und verletzt auch keine verfassungsmässigen Garantien. Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

Der Rekurrent hat bei diesem Ausgang des Verfahrens dessen Kosten zu tragen (§ 30 VRPG).

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.