Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.203/2006/ble

Urteil vom 1. März 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Fürsprecher Dr. Toni Amonn,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Postfach 8334, 3001 Bern,
Steuerverwaltung des Kantons Schwyz,
Postfach 1232, 6431 Schwyz,
Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung,
Speichergasse 12, 3011 Bern.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (Doppelbesteuerung),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, vom 13. Juli 2006.

Sachverhalt:
A.
X._____ (geb. 1962) war bis und mit dem Steuerjahr 2000 in A._____ (BE) steuerpflichtig. Am 31. Mai 2001 meldete er sich nach B._____ (SZ) ab. Ende Juli 2003 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern ein Verfahren ein um Feststellung der Steuerpflicht von X._____ für die Steuerjahre 2001, 2002 und 2003. Sie verfügte am 14. Januar 2004, sein steuerrechtlicher Wohnsitz befinde sich für die Steuerjahre 2001 und 2002 in der Einwohnergemeinde C._____ (BE) sowie ab dem Steuerjahr 2003 in der Gemeinde D._____ (BE). Eine Einsprache gegen diese Verfügung blieb ebenso erfolglos wie ein Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern, den diese nach einer Einvernahme X._____'s abwies.
B.
Gegen deren Entscheid gelangte X._____ an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern. Dieses wies die Beschwerde mit Urteil vom 13. Juli 2006 ebenfalls ab, wobei es feststellte, dass der angefochtene Entscheid in Bezug auf das Steuerjahr 2003 rechtskräftig sei.
C.
X._____ hat am 15./16. August 2006 beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde eingereicht. Er beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts aufzuheben; es sei festzustellen, dass sein Steuerwohnsitz in den Jahren 2001 und 2002 in B._____ (SZ) gelegen habe. Eventuell sei die Sache zur Neubeurteilung bzw. Sachverhaltsergänzung an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen. Subeventuell sei der Kanton Schwyz zur

Rückerstattung von Akontozahlungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 und 2002 zu verpflichten. Das Verwaltungsgericht und die Steuerverwaltung des Kantons Bern beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz beantragt, die Eingabe im Haupt- und Eventualbegehren abzuweisen, im Subeventualantrag indes gutzuheissen, dem Kanton Schwyz aber keine Kosten aufzuerlegen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) ist am 1. Januar 2007 in Kraft getreten (AS 2006 1243). Da der angefochtene Entscheid vorher ergangen ist, richtet sich das Verfahren noch nach dem Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (Art. 132 Abs. 1 OG).
1.2 Die staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts ist zulässig. Zwar betrifft dieses mit der Festlegung des Steuerdomizils für die Steuerperioden 2001 und 2002 einen Sachverhalt, der steuerharmonisierungsrechtlich geregelt ist (vgl. Art. 72 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]in Verbindung mit Art. 3 StHG); zudem ist der angefochtene Entscheid kantonal letztinstanzlich im Sinne des Art. 73 Abs. 1 StHG in der ursprünglichen Fassung (vgl. auch diejenige gemäss Anhang Ziff. 58 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005, in Kraft seit 1. Januar 2007 [VGG; SR 173.32], welche hier indes nicht anwendbar ist [Art. 53 Abs. 1 VGG]). Vorliegend steht aber weiterhin die staatsrechtliche Beschwerde offen, zumal der Beschwerdeführer vorab eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots rügt (Art. 127 Abs. 3 BV; vgl. BGE 131 I 145 E. 2.1 S. 148, mit Hinweis).
1.3 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur; eine Ausnahme besteht bei Beschwerden wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV. Hier kann das Bundesgericht auch Feststellungen treffen und den beteiligten Kantonen verbindliche Weisungen erteilen (ASA 73 S. 420 E. 1.3). Die Begehren des gemäss Art. 88 OG legitimierten Beschwerdeführers sind daher zulässig, auch wenn darin mehr verlangt wird als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids.
1.4 Bei staatsrechtlichen Beschwerden im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung prüft das Bundesgericht Rechts- und Tatfragen frei und kann auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigen (vgl. BGE 131 I 145 E. 2.4 S. 149, mit Hinweisen).
2.
2.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für 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). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (BGE 132 I 220 E. 2.1 S.222 f.).
Im vorliegenden Fall soll der Beschwerdeführer aufgrund des angefochtenen (Steuerdomizil-)Entscheids im Kanton Bern für die Steuerjahre 2001 und 2002 der unbeschränkten Steuerpflicht unterstellt werden. In der Beschwerde wird dagegen geltend gemacht, das Hauptsteuerdomizil sei damals im Kanton Schwyz gewesen. Damit liegt eine virtuelle Doppelbesteuerung vor. Streitig ist mithin, wo sich im massgebenden Zeitpunkt (Ende der Steuerperiode 2001 bzw. 2002) der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers befand.
2.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV (bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (vgl. auch Art. 3 Abs. 2 StHG; Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]und Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu. Das sind bloss äussere Merkmale, die Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (BGE 123 I 289 E. 2a S. 293 f., mit Hinweisen). Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, namentlich wenn ihr Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei unselbständig erwerbenden

Steuerpflichtigen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte
Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur (BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36; 125 I 54 E. 2b S. 56 ff.). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich für die Steuerhoheit nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an, der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 36; 123 I 289 E. 2b S. 294). Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen hat, ist aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen.

2.3 In Bezug auf die Beweisführung und den relevanten Zeitpunkt ist der Steuerwohnsitz als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen (vgl. Pra 2000 Nr. 7 S. 29, 2P.145/1998, E. 3c); allerdings kann der steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. ASA 39 S. 284 E. 3c). Ist der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, ist im Zweifel das bisherige Domizil als fortbestehend zu betrachten (vgl. zum Ganzen auch Urteil 2P.186/2004 vom 15. Februar 2005, E. 2.3, mit Hinweisen).

3.

3.1 Der Beschwerdeführer wurde bis ins Jahr 2000 unbestrittenermassen vom Kanton Bern besteuert und wird es auch wieder ab 2003, nachdem er mit seiner Partnerin in D._____ (BE) ein eigenes Haus bezogen hatte. Bei dieser Konstellation ist es nicht zu beanstanden, wenn vom Beschwerdeführer der Nachweis verlangt wurde, dass er in der Zwischenzeit in B._____ (SZ) ein Steuerdomizil begründet habe. Die Behauptung, in Wirklichkeit habe sich sein Lebensmittelpunkt schon ab dem Jahre 1999 im Kanton Schwyz befunden, vermag daran grundsätzlich nichts zu ändern. Dass er sich erst am 31. Mai 2001 in B._____ anmeldete, lässt darauf schliessen, dass er den vorherigen Aufenthalt an diesem Ort selber als bloss provisorisch betrachtete. Im Übrigen ist nicht von entscheidender Bedeutung, ob und wie lange sich der Beschwerdeführer in den streitigen Jahren tatsächlich in B._____ aufgehalten hat. Für die Begründung eines Hauptsteuerdomizils ist vielmehr massgeblich, ob er diesen Ort zum Zentrum seiner Lebensinteressen gemacht hatte und sich dort mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhielt. Dieser Nachweis ist nicht erbracht, selbst wenn die erst im bundesgerichtlichen Verfahren eingereichten Beweismittel, namentlich die Bestätigungen des
Arbeitgebers und der Lebenspartnerin, berücksichtigt werden; deshalb kann auch dahingestellt bleiben, ob die kantonalen Behörden diese Personen hätten einvernehmen müssen.

3.2 Für ein Überwiegen der Beziehungen zum Kanton Bern sprechen folgende Gesichtspunkte: In C._____ (BE) hatte der Beschwerdeführer ab Dezember 2001 zusammen mit seiner Lebenspartnerin ein Reiheneinfamilienhaus gemietet. Im Kanton Bern hatte er überdies Geschäftsbeziehungen; er war Geschäftsführer einer GmbH mit Sitz in A._____, die ein Restaurant betrieb, wobei er allerdings nicht persönlich anwesend sein musste. Ferner hatte er im Februar 2001 in D._____ Bauland erworben, das er in der Folge überbaute. Auch wenn er das neue Haus erst im Jahre 2003 beziehen konnte, lässt dies doch den Schluss zu, dass es bezüglich seines relativ kurzen Aufenthaltes im Kanton Schwyz jedenfalls an der Absicht dauernden Verbleibens fehlte. Zudem verfügte er ab September 2002 über eine Liegenschaft in A._____. Zwar darf dem Beschwerdeführer geglaubt werden, dass er in den streitigen Jahren in der Villa seines Arbeitgebers in B._____ (SZ) wohnen durfte und auch tatsächlich gewohnt hat, wo sich damals häufig auch seine Partnerin aufhielt. Gemäss dem Einspracheentscheid der bernischen Steuerverwaltung, auf den sich der Beschwerdeführer selber beruft, bestand aber ein schriftlicher Mietvertrag nur über ein Zimmer in jenem Haus; zudem hatte
er im Fragebogen für Personen mit Wochenaufenthalt (interkantonal; 2001, 2002) angegeben, er wohne dort "ohne eigene Möbel". Auch dieser Umstand spricht gegen die Absicht dauernden Verbleibens. Dass der Beschwerdeführer in B._____ dem Wasserskisport nachgehen konnte, dem er eine grosse Bedeutung zumass, ist unter diesem Gesichtspunkt nicht ausschlaggebend. In B._____ befand sich zwar auch der Sitz der Arbeitgeberin, doch wird dieses Indiz dadurch relativiert, dass der Beschwerdeführer im Aussendienst tätig war und er sich deshalb häufig an anderen Orten in der Schweiz aufhielt.

4.

4.1 Die staatsrechtliche Beschwerde ist demnach im Haupt- sowie Eventualantrag unbegründet und damit abzuweisen. In Bezug auf das Subeventualbegehren hat der Beschwerdeführer für die Schwyzer Kantons- und Gemeindesteuern 2001 sowie 2002 offenbar Akontozahlungen geleistet. Der Kanton Schwyz hat aber keine

entsprechenden Steuern veranlagt, sondern betrachtet den geltend gemachten Wohnsitz in B._____ (SZ) als Scheindomizil; er wird dem Beschwerdeführer daher die fraglichen Akontozahlungen zurückzuerstatten haben.
4.2
Bei diesem Verfahrensausgang ist der Beschwerdeführer als im Wesentlichen unterliegende Partei anzusehen, weshalb es sich rechtfertigt, ihm die Gerichtskosten ganz aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Parteientschädigungen sind keine zuzusprechen (vgl. Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung des Kantons Bern, der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz und dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. März 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: