Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 794/2013

Urteil vom 2. Mai 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Egli.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt Beat Hunziker,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau,
Kantonale Steuerverwaltung Obwalden.

Gegenstand
Steuerdomizil 2009 (Doppelbesteuerung),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 4. Juli 2013.

Sachverhalt:

A.
A._____ ist seit 1998 bei der B._____ AG in Zürich angestellt, zurzeit als Head of Corporate Communications, und wohnte bis Ende 2007 mit seiner damaligen Ehefrau in U._____/AG. Daneben besassen die Eheleute gemeinsam eine 2-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnung in V._____/OW, die sie als Ferienwohnung nutzten. Die Wohnung liegt in der Liegenschaft, in welcher auch die Eltern von A._____ wohnen.

Nach der Trennung von seiner Ehefrau mietete A._____ per 1. Januar 2008 in W._____/AG eine 3.5-Zimmer-Wohnung, wo er sich polizeilich anmeldete. Im Rahmen der Scheidung übernahm A._____ die Wohnung in V._____ als Alleineigentümer.

Auf Ende Oktober 2009 meldete sich A._____ nach V._____ ab, behielt jedoch die Wohnung in W._____ bei und meldete sich dort als Wochenaufenthalter an.

B.
Am 29. April 2010 erliess die Steuerkommission W._____ eine Feststellungsverfügung, wonach A._____ kraft persönlicher Zugehörigkeit ab 1. Januar 2009 unverändert in der Gemeinde W._____ unbeschränkt steuerpflichtig sei. Auf Einsprache hin bestätigte die genannte Kommission den Entscheid am 27. September

2011. Den anschliessenden Rekurs wies das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau am 23. August 2012 ab. Die dagegen erhobene Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau blieb ohne Erfolg (Urteil vom 4. Juli 2013).

C.
Vor Bundesgericht beantragt A._____, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 4. Juli 2013 aufzuheben und festzustellen, dass er für die Steuerperiode 2009 Wohnsitz in V._____ habe, eventuell die provisorische Steuerrechnung des Kantons Obwalden vom 29. Januar 2010 aufzuheben, subeventuell die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau verzichtet auf eine Vernehmlassung, das Steueramt des Kantons Aargau schliesst auf Abweisung. Die Steuerverwaltung des Kantons Obwalden beantragt, die Steuerhoheit für die Steuerperiode 2009 dem Kanton Obwalden zuzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verzichtet auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Steuerdomizilentscheid, d.h. um eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und gegen welche die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ist (vgl. Art. 82 lit. a i.V.m. Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG beschwerdebefugt. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist daher grundsätzlich einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

1.2. Bei Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte beginnt die Beschwerdefrist spätestens dann zu laufen, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 100 Abs. 5 BGG; BGE 133 I 300). Dabei kann auch ein bereits ergangener Entscheid eines konkurrierenden Kantons angefochten werden. Praxisgemäss ist in diesen Fällen jeder Hoheitsakt anfechtbar, mit dem ein Kanton die Steuerhoheit in Anspruch nimmt, also etwa auch ein blosser Einschätzungsvorschlag (Urteil 2C 243/2011 vom 1. März 2013 E. 3.1 mit Hinweisen, nicht publ. in: BGE 139 II 373; Urteil vom 9. Juni 1970 E. 1, in: ASA 40 S. 403; LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 12, III A, 2 Nr. 8 und 24). Erforderlich ist grundsätzlich eine ausdrückliche Willensäusserung der Steuerbehörde, welche die Voraussetzungen einer subjektiven Steuerpflicht in einem konkreten Fall als erfüllt erachtet (PETER LOCHER, Die Staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, ZBl 1990 S. 97 ff., 103 f.). Die vorliegende provisorische Steuerrechnung stellt eine solche Willensäusserung dar, zumal sie nach kantonalem
Recht als anfechtbarer Rechtsakt ergeht (Art. 246 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Obwalden vom 30. Oktober 1994 [GDB 641.4; nachfolgend StG/OW]) und der Kanton Obwalden in der Vernehmlassung am Steueranspruch festhält (vgl. Urteil 2P.317/2004 vom 11. Oktober 2005 E. 4; offengelassen in Urteil 2P.40/1997 vom 11. Mai 1998 E. 3b).

1.3. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur die geltend gemachten Vorbringen, falls allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten, darin eingeschlossen solcher, die sich aus Völkerrecht ergeben, gilt eine qualifizierte Rügepflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 138 V 74 E. 2 S. 76 f.; 138 I 367 E. 5.2 S. 373, 274 E. 1.6 S. 280 f.).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im

Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445; 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254 f.; 133 III 350 E. 1.3 S. 351 f.).

Inwiefern die Beweiswürdigung willkürlich sein soll, ist in der Beschwerde klar und detailliert aufzuzeigen (Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 134 II 244 E. 2.2 S. 246 mit Hinweisen). Namentlich genügt es nicht, einzelne Beweise anzuführen, die anders als im angefochtenen Entscheid gewichtet werden sollen, und dem Bundesgericht in appellatorischer Kritik die eigene Auffassung zu unterbreiten, als ob diesem eine freie Sachverhaltsprüfung zukäme (vgl. BGE 136 II 101 E. 3 S. 104 f.; 116 Ia 85 E. 2b S. 88).

2.
Nicht durchzudringen vermag die Rüge, die Vorinstanz habe den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt, indem sie auf eine Anhörung der angerufenen Zeugen verzichtet habe. Dem Anspruch auf rechtliches Gehör lässt sich keine allgemeine Pflicht zur Abnahme aller angebotenen Beweise entnehmen. Die Abweisung eines Beweisantrags erweist sich namentlich als zulässig, falls sich das Gericht seine Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bereits bilden konnte und ohne Willkür in vorweggenommener (antizipierter) Beweiswürdigung annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (BGE 136 I 229 E. 5.3 S. 236 f.; 134 I 140 E. 5.3 S. 148; 131 I 153 E. 3 S. 157; Urteil 2C 672/2010 vom 30. Juni 2011 E. 4.4.4). Entgegen dem Beschwerdeführer hat die Vorinstanz seine Beweisanträge nicht mit Stillschweigen übergangen, sondern ausdrücklich festgehalten, dass sich eine Befragung der angerufenen Zeugen erübrige. Es sei unbestritten, dass sich der Beschwerdeführer für die gemeinsame Ausübung von Sportaktivitäten in V._____ aufgehalten habe. Inwiefern die Vorinstanz damit den Gehörsanspruch verletzt haben soll, legt der Beschwerdeführer nicht rechtsgenügend dar (Art. 106 Abs. 2 BGG).

3.

3.1. Ein Verstoss gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV liegt vor, wenn ein Steuersubjekt von zwei oder mehreren Kantonen (Steuerhoheiten) für das gleiche Steuerobjekt und dieselbe Steuerperiode zur Besteuerung 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).

Ein solcher Kompetenzkonflikt liegt hier vor, da sowohl der Kanton Aargau wie auch der Kanton Obwalden eine unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers mit Bezug auf die Kantonssteuern 2009 geltend machen.

3.2. 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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], § 16 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [SAR 651.100; nachfolgend StG/AG], Art. 3 Abs. 2 DBG [SR 642.11]und Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2 S. 305 f.; 132 I 29 E. 4.1 S. 35 f.; 125 I 54 E. 2 S. 56; 123 I 289 E. 2a S. 293). Dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich 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. 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 ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (statt vieler: BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 35 f.). Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurtei-

len (BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36 f. mit Hinweisen).

3.3. Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes 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 täglichen Arbeit nachzugehen (BGE 125 I 54 E. 2b S. 56). Dabei ist bei alleinstehenden Personen vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Die Beziehung zum Arbeitsort kann namentlich dann überwiegen, wenn sich die steuerpflichtige Person am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet hat oder über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügt. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter der steuerpflichtigen Person (BGE 125 I 54 E. 2b/bb S. 57; Urteile 2C 854/2013 vom 12. Februar 2014 E. 5.1; 2C 518/2011 vom 1. Februar 2012 E. 2.1; 2C 397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.2, in: StE 2011 A 24.21 Nr. 22; je mit Hinweisen).

3.4. Bei einer Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz ist zu beachten, dass im interkantonalen Verhältnis - anders als bei internationalen Sachverhalten (vgl. dazu BGE 138 II 300 E. 3.3 S. 306) - Art. 24 Abs. 1 ZGB nicht greift, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt (Urteile 2C 827/2008 vom 16. Juni 2009 E. 3.2; 2P.5/2007 vom 22. Februar 2008 E. 2.2.1, in: StE 2009 A 24.22 Nr. 6; 2A.475/2003 vom 26. Juli 2004 E. 2.1 und 2.2, in: RDAF 2005 II S. 103; LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 3, I A, 2c Nr. 1-5). Hat die steuerpflichtige Person die Verbindungen zu ihrem bisherigen Wohnsitz gelöst, so ist sie dort nicht mehr steuerpflichtig (LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 3, I A, 1 Nr. 14). Dabei genügt zur Begründung des neuen Wohnsitzes nicht der Wille zur Wohnsitzverlegung; er muss vielmehr in die Tat umgesetzt worden sein, d.h. die steuerpflichtige Person muss für die betreffende Zeit den Mittelpunkt ihrer Lebensführung schon an den neuen Ort verlegt haben (vgl. BGE 108 Ia 252 E. 3b S. 254; Urteil 2P.5/2007 vom 22. Februar 2008 E. 2.2.1 mit Hinweisen, in: StE 2009 A 24.22 Nr. 6).

Davon zu unterscheiden ist die beweisrechtliche Frage, ob der Nachweis der Wohnsitzverlegung erbracht worden ist (vgl. zum Ganzen Urteil 2C 1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.4, in: StE 2013 B 11.1 Nr. 25). Grundsätzlich ist die subjektive Steuerpflicht als steuerbegründende Tatsache von der Steuerbehörde nachzuweisen (Urteil 2C 92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3 mit Hinweisen, in: StE 2013 A 24.21 Nr. 24). Der steuerpflichtigen Person kann jedoch auch im interkantonalen Verhältnis der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, sofern die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht in der strittigen Steuerperiode als sehr wahrscheinlich erscheint (Urteile 2C 672/2010 vom 30. Juni 2011 E. 4.2; 2C 625/2009 vom 16. Februar 2010 E. 3.2; 2C 827/2008 vom 16. Juni 2009 E. 4.1; ASA 39 S. 284 E. 3c S. 288; LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 3, I A, 1 Nr. 29). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, ist das bisherige Domizil als fortbestehend zu betrachten (vgl. Urteile 2C 827/2008 vom 16. Juni 2009 E. 3.2; 2P.5/2007 vom 22. Februar 2008 E. 2.2.1, in: StE 2009 A 24.22 Nr. 6; 2P.186/2004 vom 15. Februar 2005 E. 2.3; LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 3, IA, 2b Nr. 4).

3.5. Der Beschwerdeführer hatte in den Jahren 1992 bis 2007 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz unstrittig in U._____/AG. Nach der Trennung von seiner Ehefrau meldete er sich polizeilich in W._____/AG an, wo er eine 3.5-Zimmer-Wohnung mietete, die er selbst möblierte. In W._____ reichte der Beschwerdeführer die Steuererklärung 2008 vorbehaltlos ein und wurde in der Folge unangefochten veranlagt. Die Gemeinde liegt ca. 17 Kilometer vom Arbeitsort entfernt. Angesichts dieser objektiven, äusseren Umstände durfte die Vorinstanz ohne Rechtsverletzung darauf schliessen, dass der Beschwerdeführer per 1. Januar 2008 in W._____ Wohnsitz nahm. Der Beschwerdeführer hat sich bei seinem gegen aussen wahrnehmbaren Verhalten behaften zu lassen. Dabei scheint er zu übersehen, dass die Absicht dauernden Verbleibens nicht voraussetzt, dass die steuerpflichtige Person für immer oder doch für unbestimmte Zeit an einem Ort verbleibt. Es genügt, den Aufenthaltsort bis auf Weiteres zum Mittelpunkt der Lebensverhältnisse zu machen (vgl. Urteil 2A.350/1990 vom 15. März 1991 E. 2b, in: ASA 60 S. 499; Zweifel/ Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 6 Rz. 21 mit Hinweisen). Es hindert daher die
Wohnsitznahme nicht, dass der Beschwerdeführer nach dem Auszug aus der ehelichen Wohnung nicht wusste, ob er auf unbestimmte Zeit in W._____ verbleiben werde.

3.6. Bei dieser Ausgangslage ist es Sache des Beschwerdeführers nachzuweisen, dass im Jahr 2009 eine Wohnsitzverlegung nach V._____/OW stattgefunden hat. Gemäss vorinstanzlicher Feststellung deponierte der Beschwerdeführer im Herbst 2009 die Schriften in V._____. Weitere objektive Veränderungen sind für die Steuerperiode 2009 nicht erstellt. So vermochte der Beschwerdeführer weder eine Veränderung der Arbeits- und Wohnsituation noch eine wesentliche Zunahme seiner Aufenthalte in V._____ und/oder seiner Kontakte zu Familie und Freunden nachzuweisen. Über die eingeforderten Kredit- und Bankkartenabrechnungen liessen sich über das ganze Jahr betrachtet nur zwölf Bezüge in V._____ nachweisen. Aus den Euro-Bargeldbezügen am Freitag und an Wochenenden schloss die Vorinstanz, dass sich der Beschwerdeführer neben seinen Geschäftsreisen auch aus privaten Gründen an diversen Wochenenden des Jahres 2009 im Ausland aufgehalten hatte. Besondere familiäre Umstände - etwa eine intensive Betreuung der betagten Eltern (vgl. dazu Urteil 2C 854/2013 vom 12. Februar 2014 E. 5.3 mit Hinweisen) - sind nicht erstellt. Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer Freunde und Bekannte in V._____ hat, wo er namentlich eine rege Skisporttätigkeit ausübt. Dabei ist jedoch zu beachten, dass eine gewisse Verbundenheit in familiärer und gesellschaftlicher Hinsicht zum Herkunfts- bzw. Wochenendort durchaus üblich ist (vgl. z.B. Urteil 2C 178/2011 vom 2. November 2011 E. 3.4, in: StE 2012 A 24.21 Nr. 23).

3.7. Angesichts dieser Umstände durfte die Vorinstanz willkürfrei und ohne Verletzung der Grundsätze zur Beweisführung schliessen, dass der Beschwerdeführer den Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht zu erbringen vermochte und daher in der Steuerperiode 2009 sein Steuerdomizil in W._____ hatte. Die Beschwerde erweist sich damit im Hauptantrag als unbegründet und ist abzuweisen. Dagegen ist der Eventualantrag begründet, die Beschwerde gegenüber dem Kanton Obwalden gutzuheissen und die angefochtene provisorische Steuerrechnung aufzuheben.

4.
Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Dieser obsiegt zwar insoweit, als der Kompetenzkonflikt zwischen den Kantonen Aargau und Obwalden beseitigt wird. Mit seinem Hauptbegehren, im Kanton Obwalden besteuert zu werden, vermag er jedoch nicht durchzudringen. Das Unterliegen in diesem Punkt kann bei der Verlegung der Kosten in den Vordergrund gestellt werden. Dass der konkurrierende Hoheitsakt aufgehoben werden muss, darf bei der Kostenverlegung ausser Acht gelassen werden. Aus demselben Grund kann auch von der Zusprechung einer Parteientschädigung abgesehen werden (vgl. Art. 68 Abs. 1 BGG; Urteile 2C 785/2011 vom 1. März 2012 E. 4.2; 2C 892/2008 vom 2. Dezember 2009 E. 5).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde gegenüber dem Kanton Aargau wird abgewiesen.

2.
Die Beschwerde gegenüber dem Kanton Obwalden wird gutgeheissen und die provisorische Steuerrechnung vom 29. Januar 2010 aufgehoben.

3.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

4.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 2. Mai 2014

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Egli