Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.408/2001 /kil

Urteil vom 6. Juni 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Zweifel,
Gerichtsschreiber Küng.

A. und B.C._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwältin lic. iur. Corinne Mathieu, Hanfländerstrasse 67, Postfach 1539,
8640 Rapperswil SG,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Graubünden,
Steinbruchstrasse 20, 7001 Chur,
Kantonales Steueramt St. Gallen, Davidstrasse 41,
9001 St. Gallen,
Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Spisergasse 41, 9001 St. Gallen.

Steuerpflicht

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 5. Juli 2001

Sachverhalt:
A.
Das Ehepaar A. und B.C._____ (geb. ...1925 bzw. ...1932) ist Eigentümer einer 4½-Zimmer-Terrassenwohnung in D._____/SG, einer 1½-Zimmerwohnung in E._____/GR sowie einer Liegenschaft in Spanien. Bis 31. September 1997 waren die Eheleute in E._____ als wohnhaft gemeldet, hernach in F._____/SZ und im September 1999 erneut in E._____.

Mit Verfügung vom 4. Juni 1999 stellte das kantonale Steueramt St. Gallen fest, der steuerrechtliche Wohnsitz der Eheleute A. und B.C._____ befinde sich ab 1. Juni 1999 in D._____. Mit Einspracheentscheid vom 6. Juni 2000 bestätigte es diese Verfügung.
B.
Einen von A. und B.C._____ gegen diesen Entscheid gerichteten Rekurs wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen am 22. März 2001 ab. Die dagegen durch die Eheleute A. und B.C._____ erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen mit Urteil vom 5. Juli 2001 ab.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 14. September 2001 beantragen A. und B.C._____ dem Bundesgericht, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen aufzuheben. Sie stützen sich dabei entsprechend der Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Entscheides auf Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14).

Der Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung wies die Beschwerdeführer am 24. September 2001 darauf

hin, dass die Erhebung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wegen Verletzung von Vorschriften dieses Gesetzes während der achtjährigen Anpassungsfrist ausgeschlossen sei, und gab ihnen Gelegenheit, die Beschwerde den Anforderungen an eine staatsrechtliche Beschwerde anzupassen.

Die Beschwerdeführer ergänzten ihre Beschwerde am 29. Oktober 2001. Sie rügen die Verletzung des Willkürverbots, des Grundsatzes des rechtlichen Gehörs, des Doppelbesteuerungsverbots sowie der Niederlassungsfreiheit und stellen den Antrag, den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 5. Juli 2001 aufzuheben und festzustellen, dass sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz ab 1. Juni 1999 nicht in D._____/SG, sondern weiterhin in E._____/GR hätten.

Der Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung erteilte der Beschwerde auf Gesuch der Beschwerdeführer hin mit Verfügung vom 8. November 2001 die aufschiebende Wirkung.

Das Verwaltungsgericht und das Steueramt des Kantons St. Gallen beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden und die Eidgenössische Steuerverwaltung haben auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Der angefochtene Entscheid betrifft mit der Feststellung der Steuerpflicht ab 1. Juni 1999 einen Sachverhalt, der in die Zeit der in Art. 72 Abs. 1 StHG vorgesehenen achtjährigen, am 31. Dezember 2000 abgelaufenen Frist zur Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz fällt. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG ist in solchen Fällen zur Überprüfung der Anwendung des kantonalen Steuerrechts selbst dann nicht zulässig, wenn das kantonale Recht dem Steuerharmonisierungsgesetz bei dessen Inkrafttreten bereits entspricht oder diesem später, jedoch vor dem 1. Januar 2001, angepasst wird. Während der Übergangsfrist sind bei der Rechtsanwendung somit einzig die Schranken der verfassungsmässigen Rechte zu beachten, deren Verletzung mit staatsrechtlicher Beschwerde zu rügen ist (BGE 123 II 588 E. 2d, S. 593).

Die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde, die gestützt auf die unzutreffende Rechtsmittelbelehrung im angefochtenen Entscheid erhoben wurde, ist daher als staatsrechtliche Beschwerde entgegenzunehmen, soweit sie von den Beschwerdeführern im Sinne der Verfügung des Präsidenten der II. öffentlichrechtlichen Abteilung entsprechend verbessert worden ist. Soweit mit der Beschwerde die Verletzung von Vorschriften des Steuerharmonisierungsgesetzes gerügt wird, ist darauf nicht einzutreten.
2.
2.1 Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über deren Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf. Ein solcher Steuerdomizilentscheid kann - wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV - ohne Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges direkt mit staatsrechtlicher Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 86 Abs. 2 OG; vgl. BGE 125 I 54 E. 1a). Soweit die Beschwerdeführer hingegen die Verletzung anderer verfassungsmässiger Rechte rügen, ist der kantonale Instanzenzug auszuschöpfen (Art. 86 Abs. 1 OG); dies haben die Beschwerdeführer getan.
2.2 Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige unmittelbar in ihren rechtlich geschützten Interessen berührt und somit zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 88 OG).
3.
3.1 Die Beschwerdeführer rügen zunächst eine Verletzung des verfassungsmässigen Verbotes der Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV).

Eine verfassungswidrige 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 andern Kanton zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 125 I 54 E. 1b, mit Hinweis).
3.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV steht die

Besteuerung des Einkommens und beweglichen Vermögens natürlicher Personen dem Kanton zu, in welchem sich deren Steuerdomizil befindet. Darunter ist in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz zu verstehen, d.h. der Ort, an dem sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt. Keine entscheidende Bedeutung kommt diesbezüglich dem polizeilichen Domizil zu: Das Hinterlegen der Schriften und das Ausüben der politischen Rechte bilden - zusammen mit dem übrigen Verhalten der betreffenden Person - blosse Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz (BGE 125 I 54 E. 2, mit Hinweis).

Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, ist für die Ermittlung des Steuerwohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem der beiden Orte sie stärkere Beziehungen unterhält. Der Lebensmittelpunkt bestimmt sich dabei nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich die Lebensinteressen erkennen lassen, nicht nach bloss erklärten Wünschen der betreffenden Person; der steuerliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (BGE 125 I 54 E. 2a).
3.3 Die Beschwerdeführer, ein Rentnerehepaar, halten sich abwechselnd in D._____/SG und in E._____/GR auf. In D._____ besitzen sie eine 4½-Zimmer-Terrassenwohnung und in E._____ eine 1½-Zimmer-Eigentumswohnung. Sie bezeichnen sich als Wochenaufenthalter in D._____ und lassen sich ihre Post hierher senden. Ausschliesslich von D._____ aus haben die Beschwerdeführer mit den Behörden korrespondiert. Hier haben sie ausserdem unter "steten Auseinandersetzungen" mit einer Nachbarin gelitten. Nach ihren Angaben pflegen die Beschwerdeführer in D._____ keine sozialen Beziehungen. Sie hätten vielmehr "gute Bekannte und Freunde" in E._____, wo sie gerne wanderten.

Wenn die Beschwerdeführer D._____ als Ort ihres Wochenaufenthalts bezeichnen, so wecken sie die auch im allgemeinen Sprachgebrauch begründete Vorstellung, dass sie hier - gleich wie Arbeitnehmer am Arbeitsort - während der Woche verweilen und das Wochenende regelmässig in E._____ verbringen. Dass das Verwaltungsgericht daraus geschlossen hat, die Beschwerdeführer hielten sich zeitlich mehrheitlich in D._____ auf, erscheint deshalb als folgerichtig. Deren Einwand, dieser Schluss treffe nicht zu, sie hätten den Begriff des Wochenaufenthalts untechnisch gebraucht und damit bloss ausdrücken wollen, dass sie an diesem Ort keinen Wohnsitz hätten, verfängt schon darum nicht, weil es ihnen ohne weiteres zuzumuten gewesen wäre, wenigstens die ungefähre jeweilige Dauer ihres Aufenthalts in D._____ und in E._____ darzulegen. Unglaubwürdig ist ihre Behauptung, es sei ihnen nicht möglich, genau festzuhalten, wie lang und wie häufig sie sich an welchem Ort aufhielten, weil sie als Rentnerpaar abwechslungsweise in ihren Liegenschaften in D._____, E._____ und in Spanien, auf Reisen oder zu Besuch bei Freunden oder Verwandten weilten.

Aufgrund der gesamten aktenkundigen äusseren Umstände ergibt sich ohne weiteres, dass die Beschwerdeführer ihren Lebensmittelpunkt und damit ihren steuerrechtlichen Wohnsitz jedenfalls seit dem 1. Juni 1999 in D._____ haben. Denn an diesem Ort halten sie sich die meiste Zeit auf, bewohnen sie eine grosse 4½-Zimmer-Terrassenwohnung und lassen sie sich all ihre Post zustellen. Demgegenüber erscheint E._____, wo sie eine 1½-Zimmer-Eigentumswohnung besitzen, als Ort, an welchem sie bloss ihre Wochenenden verbringen. Dass sie hier angeblich mehr soziale Kontakte als in D._____ unterhalten, fällt daher nicht ins Gewicht, zumal die Art dieser Kontakte nicht näher dargelegt wird, die Beschwerdeführer nach eigenen Angaben "häufig unterwegs" sind, die persönlichen Beziehungen ebenso bei Freunden und Verwandten an anderen Orten der Schweiz pflegen und Reisen in Europa unternehmen oder sich in ihrer Liegenschaft in Spanien aufhalten. Gleiches gilt für die Tatsache, dass sich die Beschwerdeführer (wieder) in E._____ polizeilich angemeldet haben.
3.4 Die Beschwerdeführer werfen den kantonalen Behörden vor, sie hätten gegen die ihnen obliegende Untersuchungspflicht bzw. den Grundsatz des rechtlichen Gehörs von Art. 29 Abs. 2 BV bzw. Art. 4 aBV verstossen, indem sie ungenügende Sachverhaltsabklärungen insbesondere mit Bezug auf ihre Verbindungen zu E._____ vorgenommen hätten.

Der Vorwurf ist unbegründet. Die Beschwerdeführer haben insoweit bloss pauschale und unbestimmte Ausführungen gemacht, so dass amtliche Beweiserhebungen ohne Verletzung des Gehörsanspruchs unterbleiben durften. Denn es ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts der Behörde nicht zuzumuten, in den Akten nach Tatsachen zu forschen, die der Steuerpflichtige mutmasslich beweisen möchte, oder aufs Geratewohl an-

gebotene Beweise abzunehmen, in der Ungewissheit darüber, ob überhaupt und bejahendenfalls welche rechtserheblichen Tatsachen damit bewiesen werden sollten (vgl. Urteil 2P.53/1993 vom 19. Januar 1995, StE 1995 A 21.13 Nr. 4).
3.5 Das Argument der Beschwerdeführer, ihre tatsächlichen Verhältnisse hätten sich nach dem 1. Juni 1999 nicht verändert, sticht nicht. Denn aus dem Umstand, dass der Kanton St. Gallen vor diesem Zeitpunkt die Steuerhoheit nicht beansprucht hat, kann nicht abgeleitet werden, damals habe sich der steuerrechtliche Wohnsitz nicht in diesem Kanton, sondern im Kanton Graubünden befunden.

Die seitens der Beschwerdeführer wegen angeblicher Passivität des Kantons St. Gallen vorgebrachte Einrede der Verwirkung des Besteuerungsanspruchs steht ihnen als Steuerpflichtige nicht zu; die Verwirkung kann nur durch den andern Kanton - hier durch den Kanton Graubünden - geltend gemacht werden (BGE 123 I 264 E. 2c, mit Hinweis), was dieser aber nicht getan hat. Auf die Beschwerde kann insoweit nicht eingetreten werden.
4.
4.1 Die Beschwerdeführer rügen zudem einen Verstoss gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV).

Ein Entscheid ist im Sinne von Art. 9 BV bzw. Art. 4 aBV willkürlich, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwider läuft. Willkür liegt nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre (BGE 125 II 10 E. 3a, 129 E. 5b). Es genügt zudem nicht, dass bloss die Begründung des angefochtenen Entscheids unhaltbar ist. Dessen Aufhebung rechtfertigt sich nur, wenn dies auch in Bezug auf das Ergebnis zu bejahen ist. Trotz einer unhaltbaren Begründung kann demnach von der Aufhebung eines Entscheids abgesehen werden, wenn sich dessen Ergebnis mit einer substituierten Begründung ohne weiteres rechtfertigen lässt (BGE 120 Ia 220 E. 3d S. 226; 125 II 129 E. 5b S. 134).

Im Bereich der Sachverhaltsfeststellung verfällt eine Behörde nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts in Willkür und verstösst gegen Art. 9 BV bzw. Art. 4 aBV, wenn sie ihrem Entscheid Tatsachenfeststellungen zugrunde legt, die mit den Akten in klarem Widerspruch stehen. Im Bereich der Beweiswürdigung besitzt der Richter allerdings einen weiten Ermessensspielraum (BGE 120 Ia 31 E. 4b). Das Bundesgericht greift auf staatsrechtliche Beschwerde hin nur ein, wenn die Beweiswürdigung offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, auf einem offenkundigen Versehen beruht oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 124 IV 86 E. 2a; 118 Ia 28 E. 1b S. 30, mit Hinweisen).
4.2 Der Umstand, dass die kantonalen Instanzen unterschiedliche Begründungen für die Inanspruchnahme der Steuerpflicht durch den Kanton St. Gallen gegeben haben sollen, vermag für sich betrachtet keine Willkür zu begründen. Denn es ist von Verfassungs wegen aus dem Gehörsanspruch von Art. 29 Abs. 2 BV bzw. Art. 4 aBV abgeleitete Aufgabe jeder erkennenden Instanz, ihre eigenen tatsächlichen und rechtlichen Überlegungen bekannt zu geben, von denen sie sich beim Entscheid hat leiten lassen (vgl. BGE 121 I 54 E. 2c). Im Übrigen haben die kantonalen Behörden im Kern stets dieselbe Begründung für die st. gallische Steuerhoheit gegeben und ihre Erwägungen lediglich aufgrund neuer Vorbringen der Beschwerdeführer ergänzt oder abgeändert.

Dass die kantonalen Instanzen von "unbewiesenen Vermutungen" bezüglich der Dauer des Aufenthalts der Beschwerdeführer in D._____ ausgegangen sind, liegt daran, dass diese sich bis heute dazu ausgeschwiegen haben, so dass sich insoweit auch das Bundesgericht in seiner Beweiswürdigung einzig auf aktenkundige Indizien stützen kann und muss (vgl. vorn E. 3.3). Inwiefern die von den kantonalen Behörden getroffene Beweiswürdigung willkürlich sein soll, vermögen die Beschwerdeführer nicht darzutun.

Unbegründet ist ferner die Rüge, das Verwaltungsgericht habe willkürlich angenommen, die Beschwerdeführer hätten zu D._____ eine stärkere Beziehung als zu E._____, ist doch das Bundesgericht in Anwendung voller Überprüfungsbefugnis (vgl. BGE 109 Ia 312 E. 1) zum selben Schluss gelangt (vgl. vorn E. 3.3). Auf die nicht objektiv nach aussen zutage getretenen Gefühle der Beschwerdeführer kommt es von vornherein nicht an.
5.
5.1 Die Beschwerdeführer rügen schliesslich eine Verletzung ihres Anspruches auf rechtliches Gehör (Art. 29

BV bzw. Art. 4aBV). Diese erblicken sie insbesondere darin, dass der Sachverhalt in Bezug auf die durch den damaligen Grundbuchbeamten abgegebene Zusicherung ungenügend abgeklärt worden sei.
5.2 Unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen von Behörden können nach dem in Art. 9 BV verankerten bzw. aus Art. 4 aBV abgeleiteten Grundsatz von Treu und Glauben Rechtswirkungen entfalten, (1) wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, (2) wenn die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn sie der Bürger aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten konnte, (3) wenn der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte, (4) wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, und (5) wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (BGE 117 Ia 285 E. 2b; 119 Ib 229 E. 4c S. 238 ff., je mit Hinweisen).
5.3 Die Beschwerdeführer machen geltend, beim Kauf der Terrassenwohnung in D._____ im Jahr 1985 habe ihnen der damalige Grundbuchbeamte und Gemeinderatsschreiber G._____ versichert, der Kauf begründe in D._____ keinen Wohnsitz und sie würden hier als Wochenaufenthalter anerkannt werden. Sie seien in ihrem Vertrauen auf die Korrektheit der vorbehaltlosen Zusicherung, an deren Richtigkeit sie zu zweifeln keinen Grund gehabt hätten, zu schützen.

Selbst wenn der damalige Grundbuchbeamte und Gemeinderatsschreiber den Beschwerdeführern wirklich versichert hätte, der Wohnungskauf begründe keinen Wohnsitz, so bleibt es im Dunkeln, unter welchen ihm damals von den Beschwerdeführern bekannt gegebenen, für die Bestimmung des Steuerdomizils massgebenden Verhältnissen er die Auskunft erteilt hatte. Denn der beschwerdeführende Ehemann war zu jener Zeit erst 60 Jahre, die Ehefrau 53 Jahre alt, so dass es durchaus möglich ist, dass sie damals noch im Kanton Zürich wohnhaft waren und in der Stadt Zürich ihr Geschäft führten. Wenn die Beschwerdeführer die kantonalen Behörden und das Bundesgericht über die einzig ihnen bekannten rechtserheblichen Tatsachen nicht aufklären und damit die Beurteilung der Voraussetzungen von Treu und Glauben verunmöglichen, muss ihnen die Berufung auf den verfassungsmässigen Vertrauensschutz von vornherein versagt bleiben. Unter diesen Umständen hat auch der Untersuchungsgrundsatz bzw. der Gehörsanspruch von Art. 29 Abs. 2 BV bzw. Art. 4 aBV keine Untersuchung erfordert (vgl. BGE 117 Ia 262 E. 4b S. 268 f.; 106 Ia 161 E. 2b S. 162; ferner Urteil 2P.53/1993 vom 19. Januar 1995, in: StE 1995 A 21.13 Nr. 4).
6.
Die Rüge der Beschwerdeführer, der angefochtene Entscheid verletze die in Art. 24 Abs. 1 BV bzw. Art. 45 aBV garantierte Niederlassungsfreiheit, indem ihre Absicht, dauernd in E._____ zu verbleiben und sich dort aufzuhalten, nicht beachtet werde, ist abwegig.
7.
Die vorstehenden Erwägungen führen zur Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG) und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht
im Verfahren nach Art. 36a OG:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird als staatsrechtliche Beschwerde entgegengenommen und abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdeführern auferlegt, unter Solidarhaftung.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, dem Kantonalen Steueramt und dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 6. Juni 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: