Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.182/2002 /dxc

Urteil vom 17. März 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Hungerbühler,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
AX._____,
BX._____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Tobias Braun, Mainaustrasse 16, 8008 Zürich,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Rechtsdienst, Schlossmühlestrasse 15, 8500 Frauenfeld.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (interkantonale Doppelbesteuerung, Hauptsteuerdomizil, Wohnsitzpflicht),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid des Steueramtes der Stadt Frauenfeld vom 31. Juli 2001 und gegen den Entscheid des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 16. Juli 2002.

Sachverhalt:
A.
Dr. AX._____ und Dr. BX._____ sind beide Archäologen und seit 1991 miteinander verheiratet. Bis 1996 bewohnten sie ein dem Ehemann gehörendes Einfamilienhaus in Thalwil ZH.

Auf den 1. Mai 1996 wurde AX._____ "Adjunkt und Stellvertreter des Kantonsarchäologen/Leiter PG Archäologie" im Amt für Archäologie des Kantons Thurgau. Als Träger hoheitlicher Funktionen musste er sich bei seiner Anstellung verpflichten, im Kanton Wohnsitz zu nehmen. Deshalb deponierte er im April 1996 seine Schriften in Frauenfeld und mietete dort eine Einzimmerwohnung. Ende 1996 vermietete er sein Haus in Thalwil an einen Dritten.

BX._____ arbeitet in einer vergleichbaren Stellung beim Kanton Zürich. Seit Ende 1996 mietete und bewohnte sie ein ihrem Vater gehörendes Einfamilienhaus in Winterthur, das sie im Frühjahr 1999 erbte. Im Oktober des gleichen Jahres kam das erste Kind des Ehepaars zur Welt.
B.
Bis und mit definitiv veranlagter Steuerperiode 1998 einigten sich die Kantone Zürich und Thurgau auf ein getrenntes Hauptsteuerdomizil der Eheleute X._____: Bei der Gattin wurden Einkommen und Vermögen im Kanton Zürich erfasst, beim Ehemann hingegen im Kanton Thurgau, je zum Gesamtsatz. Für die Liegenschaftserträge und das Grundeigentum in Thalwil bestand weiterhin ein Spezialsteuerdomizil am Ort der gelegenen Sache.

Für 1999 schätzte das Steueramt der Stadt Frauenfeld AX._____ am 31. Juli 2001 gemäss der bisherigen Aufteilung der Steuerhoheit ein, wogegen sich das Kantonale Steueramt Zürich mit einer Trennung der Hauptsteuerdomizile nicht mehr einverstanden erklärte. Mit Veranlagungsentscheid vom 16. Juli 2002 unterwarf es die Eheleute X._____ seinem uneingeschränkten Besteuerungsanspruch. Sein Vorgehen begründete es mit der Geburt des Kindes und der Übernahme des Hauses in Winterthur aus der Erbschaft.
C.
Mit Eingabe vom 21. August 2002 haben die Eheleute X._____ beim Bundesgericht Doppelbesteuerungsbeschwerde eingereicht. Nebst - in der Folge zurückgezogenen - Anträgen für das Steuerjahr 2000 beantragen sie, für 1999 sei die effektive Doppelbesteuerung durch ganze oder teilweise Aufhebung der Zürcher oder der Thurgauer Veranlagung zu beseitigen. Die zuviel bezahlten Steuern seien mit Zins zurückzuerstatten.

Das Kantonale Steueramt Zürich schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Zürich richtet. Die kantonale Steuerverwaltung Thurgau beantragt, die Beschwerde gegenüber dem Kanton Zürich gutzuheissen und für das Steuerjahr 1999 festzustellen, dass sich das Hauptsteuerdomizil des Ehemannes im Kanton Thurgau befinde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) ist spätestens dann zu erheben, wenn der zweite der einander ausschliessenden Steueransprüche geltend gemacht wird. Dabei braucht der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft zu werden (Art. 86 Abs. 2 OG), aber gegenüber dem angefochtenen Entscheid ist die dreissigtägige Beschwerdefrist einzuhalten (vgl. Art. 89 Abs. 1 OG). Führt der Steuerpflichtige gegen den zweitverfügenden Kanton Beschwerde, so kann er die bereits rechtskräftige Steuerveranlagung des erstverfügenden Kantons mitanfechten (Art. 89 Abs. 3 OG; vgl. BGE 123 I 289 E. 1a S. 291 f.).
1.2 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur (BGE 127 II 1 E. 2c S. 5; 126 II 377 E. 8b S. 395; 125 II 86 E. 5a E. 96; 125 I 104 E. 1b S. 107, je mit weiteren Hinweisen). Eine Ausnahme besteht bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots; das Bundesgericht kann zusammen mit der Aufhebung des kantonalen Hoheitsaktes Feststellungen treffen und den beteiligten Kantonen Weisungen hinsichtlich der verfassungskonformen Steuerausscheidung erteilen, namentlich die Rückerstattung ungerechtfertigt erhobener Steuern anordnen (vgl. BGE 111 Ia 120 E. 1b S. 123; StE 2002 A 24.22 4 E. 1b; 1999 A 24.22 3 E. 1a, je mit weiteren Hinweisen).

Nicht einzutreten ist auf die vorliegende Beschwerde nur insoweit, als eine Rückerstattung samt Verzugszinsen verlangt wird. Die Frage der Verzinsung von zuviel bezahlten Staats- und Gemeindesteuern richtet sich nach dem kantonalen Recht und ist - im Anschluss an das vorliegende Verfahren - vom unterliegenden Kanton selbst zu beantworten (vgl. StE 2002 A 24.32 6 E. 1b u. 2a; 2001 A 24.35 2 E. 1b; Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Interkantonale Doppelbesteuerung, § 12, III C, 2, Nr. 8).
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 andern 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 (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 107 Ia 41 E. 1a S. 42; 116 Ia 127 E. 2a S. 130; 117 Ia 516 E. 2 S. 518; 123 I 264 E. 2a S. 265).
2.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV (bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Steuerdomizil) 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 [Steuerharmonisierungsgesetz; StHG, SR 642.14], 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 Le-

bensinteressen befindet (BGE 123 I 289 E. 2a S. 293; Urteil vom 20. Januar 1994, E. 2a, StR 49 580 ff. und ASA 63 836). Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder 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 (BGE 108 Ia 252 E. 5a S. 255; 123 I 289 E. 2a S. 293 f.; ASA 63 836 E. 2a).
Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, namentlich wenn ihr Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist für die Bestimmung des Steuerwohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 101 Ia 557 E. 4a S. 55 f.; 104 Ia 264 E. 2 S. 266; 123 I 289 E. 2b S. 294; 125 I 54 E. 2a S. 56). 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 125 I 54 E. 2b S. 56 ff.; ASA 63 836 E. 2a; ferner Locher, a.a.O., § 3 I B 2b Nr. 7, 11, 17, 18, 19). 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 Steuerwohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (BGE 113 Ia 465 E. 3 S. 466; 123 I 289 E. 2b S. 294). Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist
jeweils auf Grund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles zu beurteilen.

Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie (Ehegatte und Kinder) aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nichtleitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält (BGE 125 I 54 E. 2b/aa S. 56 f.; ASA 63 836 E. 2; Locher, a.a.O., § 3 I B 2a, Nr. 2, 5, 9, 10, 15, 17, 18; für Ehegatten mit unterschiedlichen Hauptsteuerdomizilen: vgl. BGE 121 I 14 E. 5b S. 18 f., mit Hinweisen, sowie Danielle Yersin, Le domicile des époux et la double imposition intercantonale, StR 43 342 ff.); anders verhält es sich nur, wenn sie in leitender Stellung tätig sind (BGE 125 I 54 E. 2b/aa S. 56 f.; 121 I 14 E. 4a S. 16 unten; 101 Ia 557 E. 4a S. 560; NStP 56, 82 E. 2-3, je mit weiteren Hinweisen; Locher, a.a.O., § 3 I B 2a Nr. 13 und § 3 I B 1b Nrn. 3 - 18).
3.
Vorliegend ist zu prüfen, ob der Kanton Zürich für 1999 zu Recht die ausschliessliche Steuerhoheit beansprucht hat.
3.1 In ihrer Steuererklärung für 1999 haben die Beschwerdeführer die Geburt ihres Kindes und den Erwerb durch Erbschaft des zuvor nur gemieteten Hauses in Winterthur angegeben. Diese beiden Umstände haben die Zürcher Steuerbehörden veranlasst, die in den vorangehenden Jahren angenommene Trennung der Hauptsteuerdomizile zu überprüfen und die tatsächlichen Lebensverhältnisse der Familie näher zu untersuchen. Nach den vorgenommenen Abklärungen kann als erstellt gelten, dass der Ehemann in Wirklichkeit während des ganzen Jahres 1999 mit seiner Familie das Haus seiner Gattin in Winterthur bewohnte. Von dort fuhr er als sog. Pendler (praktisch) jeden Tag an seinen - nur 16 km entfernten - Arbeitsort Frauenfeld. Seine dortige Wohnung behielt er lediglich deshalb bei, weil er im Kanton Thurgau wohnsitzpflichtig war. Dies ist dem zuständigen Zürcher Steuerkommissär vom damaligen Rechtsvertreter der Beschwerdeführer mitgeteilt, von ihrem jetzigen Anwalt vollumfänglich bestätigt und selbst vom Kanton Thurgau nicht in Zweifel gezogen worden.
Die tatsächlichen Wohnverhältnisse rechtfertigen somit den uneingeschränkten Besteuerungsanspruch des Kantons Zürich. Befindet sich aber das Hauptsteuerdomizil des Pflichtigen an seinem Familienwohnort, so vermag seine - hier sowieso nur formell eingehaltene - Residenzpflicht im Arbeitskanton daran nichts zu ändern.
3.2 Der Kanton Thurgau bringt verschiedene Einwendungen vor, welche sich ausschliesslich auf die Vorgehensweise der Zürcher Steuerbehörden beziehen und allesamt nicht zu überzeugen vermögen.
Ein widersprüchliches Verhalten kann dem Kanton Zürich nicht schon deshalb vorgeworfen werden, weil er auf die neue Steuerperiode hin die für die vorangehenden Jahre jeweils vereinbarte Aufteilung der Steuerhoheit überprüft hat. Dafür hat er - im Gegensatz zu dem in ZStP 2001 183 ff. publizierten Urteil - nicht Umstände geltend gemacht, die er schon früher hätte kennen müssen, sondern solche, die sich erst in der streitigen Periode ereignet haben. Diese bilden, selbst wenn sie für sich allein nicht als entscheidend bezeichnet werden können,

nicht bloss Vorwände, um nach einem personellen Wechsel innerhalb der zuständigen Veranlagungsbehörde eine andere Praxis durchzusetzen. Genauso wenig muss der Veranlagungsverfügung in einer Situation wie der vorliegenden jedesmal unbedingt ein Steuerdomizilentscheid vorausgehen.

Eine Verwirkung des Zürcher Besteuerungsanspruches im Sinne der Rechtsprechung (vgl. BGE 123 I 264 E. 2c S. 266; 94 I 318 E. 4a S. 321; 91 I 467 E. 4 S. 475; ASA 64 167, 56 85; StE 2000 A 24.5 4 E. 4, je mit Hinweisen) kann hier ebenfalls nicht angenommen werden. Die Beschwerdeführer haben dem Kantonalen Steueramt Zürich ihre Steuererklärung 1999B nach Fristverlängerung erst am 31. August 2000 eingereicht. Ein knappes Jahr später, Mitte Juli 2001, leitete der Steuerkommissär Abklärungen über die Wohnsitzpflicht des Beschwerdeführers und dessen tatsächlichen Aufenthalt ein. Am 10. April 2002 unterbreitete das Kantonale Steueramt Zürich den Beschwerdeführern den Einschätzungsvorschlag für die Staats- und Gemeindesteuern 1999. Gleichentags orientierte es das Steueramt der Stadt Frauenfeld darüber, dass der Kanton Zürich die volle Steuerhoheit über die Beschwerdeführer für die Staats- und Gemeindesteuern pro 1999 beanspruche. Zu diesem Zeitpunkt hatten die Beschwerdeführer die vom Kanton Thurgau veranlagten Staats- und Gemeindesteuern für den selben Zeitraum bereits bezahlt. Wohl trifft somit zu, dass der im Jahre 1999 zur Gegenwartsbemessung übergegangene Kanton Zürich seinen unbeschränkten Steueranspruch nicht zumindest im Jahr
geltend gemacht hat, das auf die betreffende Steuerperiode folgte (vgl. bereits BGE 74 I 117 S. 119; ferner Urteil 2P.214/1999 vom 2. Februar 2001 i.S. D.; BStPra 15 404 E. 3), sondern erst eineinviertel Jahre später. Indessen wird die Verzögerung zum Teil durch die Fristverlängerung von fast einem halben Jahr zur Einreichung der Steuererklärung, hauptsächlich aber durch den weiteren Umstand erklärt, dass für die Veranlagungsbehörden im Umstellungsjahr sowie im darauf folgenden Jahr zahl- und umfangreiche zusätzliche Arbeiten anfielen, die gewisse Verzögerungen als unvermeidlich erscheinen lassen und zur Folge haben müssen, dass die Regeln über die Verwirkung kollidierender Steueransprüche in der Übergangsphase nicht mit aller Strenge gehandhabt werden können. Der Steueranspruch des Kantons Zürich kann daher nicht als wegen ungebührlich langem Zuwarten bis zur Geltendmachung verwirkt bezeichnet werden.

4.

Befand sich demnach der tatsächliche Lebensmittelpunkt beider Ehegatten - und damit ihr gemeinsames Hauptsteuerdomizil - 1999 im Kanton Zürich, so können sie ihre im Kanton Thurgau für dieselbe Periode bezahlten Steuern zurückfordern. Vom kollidierenden Zürcher Besteuerungsanspruch haben sie durch den Einschätzungsvorschlag vom 10. April 2002 Kenntnis erlangt und danach keine weiteren Zahlungen an das Steueramt Frauenfeld geleistet. Somit haben sie ihr Beschwerderecht gegenüber dem Kanton Thurgau nicht verwirkt (vgl. dazu auch BGE 123 I 264 E. 2d S. 267; StE 2000 A 24.5 4 E. 4, mit weiteren Hinweisen). Hingegen kann, wie schon festgehalten (vgl. E. 1.2), insoweit nicht auf die Beschwerde eingetreten werden, als beantragt wird, nebst den zuviel entrichteten Steuern sei auch ein Zins zu bezahlen.

5.

Soweit auf die vorliegende Beschwerde einzutreten ist, ist sie gegenüber dem Kanton Zürich abzuweisen, aber insofern gutzuheissen, als sie sich gegen den Kanton Thurgau richtet. Dieser hat die für 1999 bezogenen Steuern zurückzuerstatten. Auch wird er kosten- und entschädigungspflichtig (Art. 156 in Verb. mit Art. 153 und 153a OG; Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Zürich wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Thurgau wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der Veranlagungsentscheid des Steueramtes der Stadt Frauenfeld vom 31. Juli 2001 wird aufgehoben und der Kanton Thurgau zur Rückerstattung der für 1999 bezahlten Steuern verpflichtet.

3.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Kanton Thurgau auferlegt.

4.

Der Kanton Thurgau hat die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'000.– zu entschädigen.

5.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst sowie der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 17. März 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: