Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.180/2003 /zga

Urteil vom 17. Juni 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller, Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt Beat Hunziker,

gegen

Steueramt des Kantons Aargau, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau,
Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Bahnhofstrasse 35, 1951 Sitten,
Steuerrekursgericht des Kantons Aargau, Bahnhofstrasse 70, 5001 Aarau.

Gegenstand
Art. 27 Abs. 3 BV (Doppelbesteuerung),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid
des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau
vom 15. Mai 2003.

Sachverhalt:
A.
X._____, geboren 1976, bezog zusammen mit dem fünf Jahre älteren Y._____ im Februar 2000 eine 3 1/2-Zimmer-Wohnung in S._____ (AG) und meldete sich dort am 1. März 2000 als Wochenaufenthalterin an. Sie ist seit ihrem Zuzug als Sachbearbeiterin bei einer Treuhandfirma in Zürich angestellt, wo sie sich zunächst zur Buchhalterin und ab August 2002 zur Treuhandexpertin ausbilden liess. Die Wochenenden verbringt sie regelmässig bei ihren Angehörigen in B._____ (VS). An ihrem Heimatort in A._____ (VS) ist sie zudem Eigentümerin eines unüberbauten Grundstücks. Ende 2002 verliess Y._____ die gemeinsame Wohnung in S._____ und zog ins zürcherischen D._____. Im Mai 2003 gab auch X._____ die Wohnung in S._____ auf.

Mit Verfügung vom 12. Juli 2002 stellte die Steuerkommission S._____ fest, X._____ sei mit Wirkung ab 1. August 2002 aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in S._____ unbeschränkt steuerpflichtig. Mit Einspracheentscheid vom 25. September 2002 bestätigte die Steuerkommission S._____ ihre Verfügung.
B.
Einen Rekurs der Steuerpflichtigen wies das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau mit Entscheid vom 15. Mai 2003 ab.
C.
X._____ führt staatsrechtliche Beschwerde mit den Begehren, die interkantonale Doppelbesteuerung sei für den Zeitraum vom 1. August 2002 bis 31. Dezember 2002 zu beseitigen; der Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 15. Mai 2003 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sich ihr Wohnsitz weiterhin

im Wallis befinde. Eventualiter beantragt sie, es sei der Kanton Wallis anzuweisen, die Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 2001 bezüglich des Zeitraums vom 1. August 2002 bis 31. Dezember 2002 aufzuheben.
Das Steueramt des Kantons Aargau beantragt Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Aargau richtet. Die Steuerverwaltung des Kantons Wallis schliesst auf Gutheissung der staatsrechtlichen Beschwerde gegen den Kanton Aargau. Das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Eine staatsrechtliche Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) ist spätestens dann zu erheben, wenn der zweite der einander ausschliessenden kantonalen Steueransprüche geltend gemacht wird (Art. 89 Abs. 3 OG). Dabei braucht der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft zu werden (Art. 86 Abs. 2 OG), doch ist in Bezug auf den angefochtenen Entscheid die dreissigtägige Beschwerdefrist einzuhalten (Art. 89 Abs. 1 OG). In die rechtzeitig gegen den zweitverfügenden Kanton erhobene Beschwerde kann auch die Steuerveranlagung des Kantons, der als erster verfügt hat, mit einbezogen werden (Art. 89 Abs. 3 OG). Mit der Einführung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) wurden die Art. 86 Abs. 2 und 89 Abs. 3 OG nicht aufgehoben. Die staatsrechtliche Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung bleibt somit weiterhin zulässig, auch wenn nach Art. 73 StHG gegen Entscheide von letzten kantonalen Instanzen über die Steuerpflicht (Art. 3 ff. StHG) die Verwaltungsgerichtsbeschwerde offen steht. Ohnehin kann die bereits rechtskräftige Veranlagung des erstverfügenden Kantons nur mit staatsrechtlicher Beschwerde nach Art. 89
Abs. 3 OG mit angefochten werden.

Die im Anschluss an den Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 15. Mai 2003 erhobene staatsrechtliche Beschwerde ist somit zulässig, obschon der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft worden ist. Die Beschwerdeführerin konnte in die staatsrechtliche Beschwerde die bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung des Kantons Wallis vom 10. Dezember 2001, soweit sie den gleichen Zeitraum betrifft, mit einbeziehen. Die staatsrechtliche Beschwerde enthält hinsichtlich beider Kantone zulässige Anträge und eine genügende Begründung. Auf die Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Der Steuerdomizilentscheid des Kantons Aargau, der das Besteuerungsrecht ab dem 1. August 2002 beansprucht, würde bis Ende der Steuerperiode 2002 Wirkung entfalten. Er hat deshalb den bereits überblickbaren künftigen Umständen bis zum Ende der Steuerperiode Rechnung zu tragen. Die Rechtsmittelinstanz, die den Steuerentscheid später überprüft, hat zudem die weiteren, bis zu ihrem Entscheid überschaubaren Verhältnisse zu berücksichtigen (BGE 123 I 289 E. 1c S. 292 f.; Urteil 2P.135/2001 vom 6. November 2001, E. 1a, in: StE 2002 A 24.22 Nr. 4). Indem das kantonale Steuerrekursgericht im angefochtenen Entscheid den Verhältnissen und Entwicklungen nach dem 1. August 2002 nur in sehr beschränktem Umfang Rechnung trug, hat es seine Sachverhaltsermittlungen in einer Weise beschränkt, die im Lichte von Art. 127 Abs. 3 BV nicht haltbar ist.

Das Bundesgericht ist an den festgestellten Sachverhalt indessen nicht gebunden. Es prüft in Doppelbesteuerungssachen Tat- und Rechtsfragen frei (BGE 109 Ia 304 E. 2b S. 307; 108 Ia 252 E. 4 i.f. S. 255; zit. Urteil 2P.135/2001, E. 2a). Da der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft zu werden braucht (Art. 86 Abs. 2 OG), können neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden (BGE 109 Ia 312 E. 1 S. 314; ASA 57 S. 523 E. 1a). Das Bundesgericht hat daher die Möglichkeit, auch neue Tatsachen und Beweismittel zu berücksichtigen, welche die kantonale Instanz ausser Acht gelassen hat.
2.
2.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) steht die Besteuerung des Einkommens und beweglichen Vermögens unselbständig erwerbender Personen dem Kanton zu, in dem sie ihren Wohnsitz haben. Unter dem Wohnsitz ist dabei in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz zu verstehen, d.h. der Ort, wo sich die Person in der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 ZGB), wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (s. auch Art. 3 Abs. 2 StHG). Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, was namentlich dann zutrifft, wenn der Arbeitsort nicht mit dem sonstigen Aufenthaltsort zusammenfällt, so ist für die Bestimmung des Steuerdomizils - gleich wie für die Festlegung des zivilrechtlichen Wohnsitzes - massgebend, zu welchem Ort die betreffende Person

die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 104 Ia 264 E. 2 S. 266; 101 Ia 557 E. 4 S. 559 f.). Bei unselbständig erwerbstätigen Personen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Erwerbs für den Lebensunterhalts dauernder Natur (ASA 63 836 E. 2a; s. auch BGE 125 I 54 E. 2b/cc S. 57 f.;
Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 3, I B, 2b, Nr. 7, 18, 19, 24 - 26 und 28).
2.2 Eine Ausnahme erfährt dieser Grundsatz, wenn der Pflichtige zu einem anderen Ort als zum Arbeitsort stärkere Beziehungen hat. Bei verheirateten Steuerpflichtigen in nicht leitender Stellung ist das dann der Fall, wenn sie täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Aufenthaltsort ihrer Familien zurückkehren. Unter dieser Voraussetzung werden die durch die persönlichen und familiären Bande begründeten Beziehungen als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort. Pendler und Wochenaufenthalter unterstehen daher in der Regel der Steuerhoheit des Kantons, wo sich die Familie aufhält (BGE 123 I 289 E. 2c; ASA 63 836 E. 2b; Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2a Nr. 2, 5, 9, 10, 17, 18 und 22). Die Rechtsprechung hat selbst dann den Familienort als Steuerdomizil anerkannt, wenn der Steuerpflichtige aus Gründen, die im Arbeitsverhältnis liegen, nicht jedes Wochenende bei seiner Familie verbringen kann (BGE 79 I 23 S. 27; Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2a Nr. 12, 14). An sich ist jedoch bei unselbständig Erwerbenden der Arbeitsort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit zum Erwerb des Lebensunterhalts Aufenthalt nehmen, der für die Bestimmung des zivilrechtlichen und jedenfalls steuerrechtlichen Wohnsitzes massgebende Ort.
2.3 Diese Rechtsprechung ist auch auf ledige Personen anwendbar, deren Familie die Eltern und Geschwister umfasst. Das Bundesgericht hat angenommen, dass die beruflichen Interessen nicht über die affektiven Beziehungen gestellt werden dürfen, nur weil der Steuerpflichtige ledig sei (BGE 111 Ia 41 E. 3 S. 42 f.; ASA 63 836 E. 2c). Es handhabt aber die weiteren Erfordernisse - namentlich was die regelmässige Rückkehr an den Familienort anbelangt - besonders streng. Dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als jene unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist daher vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder zum anderen Ort ein Übergewicht begründen (BGE 125 I 54 E. 2b/bb S. 57; ASA 63 836 E. 2c mit Hinweisen; Urteil vom 20. Januar 1994, in: StR 49/1994 S. 580; Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2b Nr. 5, 11, 22, 24, 25, 28 und 30).
Erfahrungsgemäss führen die familiären Beziehungen - mehr als alle anderen - zu einer engeren Verbundenheit mit einem Ort. Die Pflege enger familiärer Beziehungen und andere Umstände - wie ein besonderer Freundes- oder Bekanntenkreis, ausgeprägte gesellschaftliche Beziehungen oder der Umstand, dass der oder die Steuerpflichtige ein eigenes Haus oder eine eigene Wohnung besitzt - können dem Ort, wo die steuerpflichtige Person die Wochenenden verbringt, ein Übergewicht geben (ASA 63 836 E. 3). Namentlich junge Steuerpflichtige, welche zum ersten Mal das elterliche Heim verlassen, können dort ihr Steuerdomizil beibehalten, wenn sie in ihrer Freizeit überwiegend und regelmässig heimkehren (BGE 111 Ia 41 E. 3 S. 43).
Andererseits können die Beziehungen am Arbeitsort überwiegen, selbst wenn ledige Steuerpflichtige wöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren. Das ist namentlich der Fall, wenn sie sich am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet haben oder dort über einen grösseren Freundes- oder Bekanntenkreis verfügen. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen (BGE 125 I 54 E. 3b S. 59; ASA 62 443 E. 4; Urteil 2P.49/1995 vom 2. September 1997 E. 2d, in: Pra 1998 Nr. 4 S. 21 = RDAF 1998 II S. 67; Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2b Nr. 18, 19, 26, 28 und 30). Auch ein Konkubinatsverhältnis wird gewöhnlich stärker zu gewichten sein als die Bindungen zum Familienort (BGE 115 Ia 212 E. 3 S. 216; ASA 58 164 E. 3 und 4; Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2b Nr. 23).
2.4 In Bezug auf die Beweisführung sind folgende Grundsätze massgebend: Der Umstand, dass der ledige Steuerpflichtige vom Ort aus, wo er sich während der Woche aufhält, eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt, begründet nach der Rechtsprechung die natürliche Vermutung, dass der Steuerpflichtige dort sein Steuerdomizil hat. Diese Vermutung lässt sich nur entkräften, wenn er regelmässig, mindestens ein Mal pro Woche, an den Ort zurückkehrt, wo seine Familie lebt, mit welcher er aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden ist, und wo er andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Nur wenn der steuerpflichtigen Person der Nachweis solcher familiärer und gesellschaftlicher Beziehungen am Ort, wo die Familie wohnt, gelingt, obliegt es dem Kanton des Wochenaufenthalts- oder Arbeitsorts nachzuweisen, dass die Person gewichtige wirtschaftliche und allenfalls persönliche Beziehungen zu diesem Ort unterhält (ASA 63 S. 836 E. 3c; Urteil 2P.119/2000 vom 2. Februar 2001, E. 3d/cc, in: StR 56/2001 S. 340; Urteil 2P.26/1993 vom 20. Januar 1994, E. 3c, in: StR

49/1994 S. 580; s. auch BGE 125 I 54 E. 3a S. 58).
3.
3.1 Die Beschwerdeführerin meldete sich bereits im Frühjahr 2000 in S._____ (AG) als Wochenaufenthalterin an. Sie teilte dort eine 3 1/2-Zimmer-Wohnung mit dem fünf Jahre älteren Y._____. Die Beschwerdeführerin war als Sachbearbeiterin bei einer Treuhandfirma in Zürich angestellt, wo sie sich zunächst zur Buchhalterin mit eidgenössischem Fachausweis und ab August 2002 zur Treuhandexpertin ausbilden liess. Y._____ arbeitete in der benachbarten (zürcherischen) Gemeinde G._____ bei einer spezialisierten Unternehmung als Heizungstechniker/Projektleiter. Die Beschwerdeführerin und ihr Freund haben S._____ somit gewählt, um von hier aus während der Woche der täglichen Arbeit nachzugehen. Im Falle der Beschwerdeführerin diente der Aufenthalt zudem der Weiterbildung.

Während dieser Zeit hatten die Beschwerdeführerin und Y._____ ein Konkubinatsverhältnis. Dieses kann nicht als bloss vorübergehende Zweckgemeinschaft (im Hinblick auf eine befristete Weiterbildungs- oder berufliche Übergangsphase) bezeichnet werden. Vielmehr bestanden freundschaftliche Beziehungen zwischen den beiden schon vor ihrem Zuzug in S._____. Wohl mag das Konkubinatsverhältnis im Zeitpunkt, ab welchem der Kanton Aargau die Steuerhoheit beansprucht (1. August 2002), bereits in Auflösung begriffen gewesen sein; jedenfalls trennten sich die Beschwerdeführerin und Y._____ Ende Dezember 2002. Allein durch die Absicht, die gegenseitige Beziehung zu lösen, änderte sich die persönliche Situation indessen nicht, sondern erst durch den definitiven Auszug von Y._____ aus der gemeinsamen Wohnung am Ende des Jahres. In der Periode, für die der Kanton Aargau die Steuerhoheit beansprucht, bestand auf jeden Fall das Konkubinatsverhältnis.

Das sind Umstände, die nach der vorn dargelegten Rechtsprechung auf den Wochenaufenthaltsort in S._____ als Steuerdomizil schliessen lassen, sofern nicht besondere Beziehungen zum Familienort im Wallis überwiegen. Zu prüfen ist daher, ob besondere Beziehungen zu B._____ bzw. A._____ bestehen, welche diejenigen zu S._____ überwiegen. Die Beweislast hierfür liegt bei der Beschwerdeführerin (vorstehende E. 2.4).
3.2 Solche Umstände sind vorliegend dargetan: Sowohl die Beschwerdeführerin wie auch Y._____ verbrachten anerkanntermassen die Wochenenden und die Freizeit bei ihren Eltern in B._____ (Beschwerdeführerin) bzw. A._____ (Y._____), wobei sie den Weg ins Wallis gemeinsam mit dem Auto von Y._____ zurücklegten. Die zum Beweis eingereichten Kundenrechnungen des Jahres 2002 belegen die wöchentliche Benutzung der Verladeeinrichtungen in Kandersteg und Goppenstein.

Es ist offensichtlich, dass bei der Beschwerdeführerin (wie auch bei ihrem Freund) eine starke Verbundenheit sowohl zur elterlichen Familie wie auch zum Familienort im Wallis besteht, was nicht nur aus der allwöchentlichen Rückkehr hervorgeht. Die Beschwerdeführerin unterhält anerkanntermassen enge Beziehungen sowohl zu B._____, wo ihre Eltern wohnen, als auch zu ihrem Heimatort A._____, wo sie ein unüberbautes Grundstück besitzt und am Vereinsleben teilnimmt. So ist sie Aktivmitglied und Aktuarin des Tennis-Clubs von A._____ und zudem Ehrendame der dortigen Musikgesellschaft.

Vor diesem Hintergrund vermögen die für den Wochenaufenthaltsort in S._____ sprechenden Indizien - Arbeitsort, Wohnverhältnisse, Konkubinat - nicht aufzukommen. Den Arbeitsort in Zürich wählte die Beschwerdeführerin aus Gründen der beruflichen Weiterbildung. Im kantonalen Verfahren legte sie dar, dass sie die Weiterbildung zur Buchhalterin mit eidgenössischem Fachausweis und zur Treuhandexpertin im deutschsprachigen Teil des Wallis nicht hätte absolvieren können, weil die entsprechenden Kurse der AKAD bzw. der Schweizer Treuhänder Schule (STS) nur in Luzern, Zürich und Bern angeboten werden. Wohl ist die 3 1/2-Zimmer-Wohnung in S._____ mehr als nur ein "pied-à-terre", doch ist der Wochenaufenthalt im Falle der Beschwerdeführerin nicht mit sozialen und gesellschaftlichen Kontakten verknüpft, wie das in B._____ und A._____ der Fall ist. Dass die Beziehungen zur elterlichen Familie im fraglichen Zeitraum eine mindestens annähernd so grosse Rolle spielten wie das Konkubinat, zeigt sich darin, dass an den Wochenenden jeder der beiden Partner seine eigene Familie besuchte. Abgesehen von Kontakten am Arbeitsplatz, sind auch keine sozialen Kontakte der Beschwerdeführerin in S._____ oder Zürich nachgewiesen.
3.3 Die Gesamtheit der Umstände spricht mithin dafür, dass trotz gewichtiger Indizien (Konkubinat, Wohn- und Arbeitsverhältnisse), die auf den Wochenaufenthaltsort S._____ hindeuten, die Beziehungen zum Ort der

elterlichen Familie überwiegen. Die Beschwerde ist deshalb gegenüber dem Kanton Aargau gutzuheissen, und der angefochtene Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 15. Mai 2003 ist aufzuheben. Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Wallis ist abzuweisen.
4.
Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Kanton Aargau aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Dieser hat die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Wallis wird abgewiesen.
2.
Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Aargau wird gutgeheissen, und der Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 15. Mai 2003 wird aufgehoben.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– wird dem Kanton Aargau auferlegt.
4.
Der Kanton Aargau hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 1'500.– auszurichten.
5.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Steueramt des Kantons Aargau, der Steuerverwaltung des Kantons Wallis sowie dem Steuerrekursgericht des Kantons Aargau schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 17. Juni 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: