Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 230/2008

Urteil vom 27. August 2008
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller,
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Hardy Landolt,

gegen

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Buobenmatt 1, 6002 Luzern,
Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona.

Gegenstand
Steuerdomizil 2006
(Art. 127 Abs. 3 BV, Doppelbesteuerung),

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 11. Februar 2008.

Sachverhalt:

A.
X._____, geboren 1965, arbeitet in einem Teilzeitpensum von 70% als Jurist bei einem Verband in Zürich. Per 19. Januar 2005 meldete er sich von A._____ (Gemeinde D._____/TI) kommend in der Gemeinde G._____/LU als Wochenaufenthalter an, wo er bei seiner Lebenspartnerin wohnt, anfangs in einer 3-Zimmer- und seit Mitte August 2006 in einer 4½-Zimmer-Wohnung.

Mit Feststellungsverfügung vom 16. Januar 2007 erklärte die Steuerverwaltung des Kantons Luzern X._____ ab dem 1. Januar 2006 in G._____ als unbeschränkt steuerpflichtig. Dagegen erhob dieser erfolglos Einsprache und danach Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern. Im Kanton Tessin wurde er mit unangefochten gebliebener und somit in Rechtskraft erwachsener Verfügung vom 2. Mai 2007 für die Steuerperiode 2006 veranlagt.

B.
Am 12. März 2008 hat X._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Er beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 11. Februar 2008 aufzuheben; es sei festzustellen, dass er für 2006 in G._____ nicht steuerpflichtig sei.

Die Steuerverwaltung und das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die ebenfalls zur Vernehmlassung aufgeforderte Steuerverwaltung des Kantons Tessin hat unter Hinweis auf die rechtskräftige Veranlagung für 2006 auf eine Stellungnahme verzichtet.

Erwägungen:

1.
1.1 Gegen den kantonal letztinstanzlichen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern betreffend die Feststellung der Steuerpflicht ab 1. Januar 2004 ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (vgl. Art. 82 lit. a in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Urteils legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 100 BGG).

1.2 Im vorliegend zu entscheidenden interkantonalen Kompetenzkonflikt kann die bereits rechtskräftige Veranlagung des Kantons Tessin für die Steuerperiode 2006 mit angefochten werden (vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG, BGE 131 I 145 E. 2.1 S. 145), obwohl sie kein Urteil im Sinne von Art. 86 BGG bildet (vgl. BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307, 308 E. 2.4 S. 313). Dabei prüft das Bundesgericht nicht von Amtes wegen, ob eine vom Beschwerdeführer nicht angefochtene konkurrierende Veranlagung das Verbot der Doppelbesteuerung verletzt (vgl. BGE 111 la 44 E. 1b S. 46, mit Hinweisen). Praxisgemäss werden aber an eine solche Mitanfechtung keine hohen Anforderungen gestellt (vgl. dazu u.a. das Urteil 2C 634/2007 vom 15. April 2008 E. 1.2). Hier hat der anwaltlich vertretene Beschwerdeführer, der selber Jurist ist, kein ausdrückliches Rechtsbegehren gegen die Tessiner Veranlagung gestellt. Diese könnte bei streng förmlicher Betrachtungsweise somit nicht aufgehoben werden.

Die vom Bundesgericht verlangte Mitanfechtung konkurrierender Veranlagungen ist freilich in der Lehre zum Teil kritisiert worden, u.a. mit dem Argument, dass die höchstinstanzliche Beurteilung von Doppelbesteuerungskonflikten nicht nur dem Individualrechtsschutz diene, sondern auch einer sachgerechten Abgrenzung der betroffenen kantonalen Steuerhoheiten (vgl. insb. PETER LOCHER, Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, ZBl 1990, S. 107; DERS., Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl., Bern 2003, S. 162). Grundsätzlich kann in der Tat davon ausgegangen werden, dass derjenige, der eine Doppelbesteuerungsbeschwerde erhebt, nicht in zwei Kantonen Steuern bezahlen will. Wenn er mit seinem Hauptantrag, im einen Kanton nicht steuerpflichtig zu werden, nicht durchdringt, kann daher - zumindest im Normalfall (und unter Vorbehalt besonderer Sach- oder Rechtslagen) - unterstellt werden, dass er mit allenfalls bereits erfolgten Veranlagungen im anderen Kanton nicht einverstanden ist.

Wie es sich damit verhält, muss hier indessen nicht endgültig geklärt werden. Denn bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung kann die Tessiner Veranlagung als mitangefochten gelten. Die Mitanfechtung ergibt sich zwar nicht aus den Rechtsbegehren, wird aber an mehreren Stellen der Beschwerdeschrift (vgl. insb. deren Ziff. 18) klar vorausgesetzt. Weiter wird allgemein eine verfassungsmässige Festlegung von Steuerdomizil und -hoheit für die massgebliche Periode verlangt. Dazu kommt Folgendes: Der Beschwerdeführer argumentiert, die Tessiner Besteuerungskompetenz für 2006 sei selbst vom Kanton Luzern - im Sinne einer förmlichen behördlichen Zusicherung - anerkannt worden (vgl. dazu unten E. 3.5). Das vermag zusätzlich zu erklären, warum die Anfechtung der Tessiner Veranlagung nicht deutlicher beantragt worden ist. Aus all diesen Gründen ist der Kanton Tessin als Beschwerdegegner anzusehen und zur Stellungnahme aufgefordert worden.

1.3 Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots prüfte das Bundesgericht Rechts- und Tatfragen frei; es konnte auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigen (vgl. u.a. BGE 131 I 145 E. 2.4 S. 149, mit Hinweisen). Für die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erwog es, angesichts der Besonderheiten des Beschwerdeverfahrens in Doppelbesteuerungssachen sei es selbst bei Vorliegen des Entscheids einer letztinstanzlichen kantonalen richterlichen Behörde nicht in jedem Fall davon entbunden, den Sachverhalt frei zu überprüfen. Zudem sei das Novenverbot wohl zu relativieren, wenn bzw. soweit der Instanzenzug nur in einem Kanton durchlaufen worden sei (vgl. BGE 133 I 300 E. 2.3 S. 306); zu denken ist vor allem an den Fall, dass der andere Kanton den Sachverhalt bestreitet und eigene

Beweismittel vorlegt, wozu sich der Beschwerdeführer unter Umständen äussern können muss. Das neue Recht schreibt nun aber auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung ebenfalls vor, dass der kantonale Instanzenzug zumindest in einem Kanton durchlaufen werden muss. Dieses Erfordernis hätte keinen Sinn, wenn der Beschwerdeführer seine Behauptungen und Beweismittel nicht bereits im kantonalen
Verfahren vorbringen müsste und wenn die dort getroffenen Feststellungen für das Bundesgericht im Rahmen von Art. 105 BGG nicht verbindlich wären. Anders kann es sich nur verhalten, wenn der Zweitkanton, für den die Bindungswirkung nicht gilt, diese Feststellungen bestreitet; das ist hier indessen nicht der Fall. Das heisst aber, dass gegen den kantonal letztinstanzlichen Entscheid des Luzerner Verwaltungsgerichts neue Tatsachen und Beweismittel nur in dem Ausmass zuzulassen sind, als dieser Entscheid dazu Anlass gibt (vgl. Art. 99 Abs. 1 BGG). Zudem legt das Bundesgericht seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG); von deren Sachverhaltsfeststellungen kann nur abgewichen werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG); der Beschwerdeführer kann sich also nicht damit begnügen, solche Feststellungen einfach zu bestreiten oder Beweisanträge zu stellen (vgl. dazu auch unten E. 3.5).

2.
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 (Schlechterstellungsverbot, vgl. BGE 132 I 29 E. 2.1 S. 31 f.; 131 I 285 E. 2.1 S. 286; ASA 74, 684 E. 2.1 S. 685, je mit Hinweisen).

Hier wird das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 2006 aufgrund des angefochtenen Urteils vom Kanton Luzern beansprucht, obschon der Beschwerdeführer für das gleiche Jahr bereits im Kanton Tessin rechtskräftig eingeschätzt ist. Damit liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor.

3.
3.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (vgl. Art. 23 Abs. 1 ZGB; Art. 3 Abs. 2 DBG; Art. 3 Abs. 2 StHG; neuerdings BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 35 f.). 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 (vgl. statt vieler: BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 36). 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. Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36 f. mit Hinweisen).

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 nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wo-

chenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält (vgl. u.a. BGE 132 I 29 E. 4.2 und 4.3 S. 36 f., mit Hinweisen).

Diese Praxis findet auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings werden die Kriterien, nach denen das Bundesgericht entscheidet, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Hauptsteuerdomizil anerkannt werden kann, besonders streng gehandhabt; dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als diejenige unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht: Selbst wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Dies kann namentlich dann zutreffen, wenn sie sich am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet haben oder dort über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des
Steuerpflichtigen (vgl. BGE 125 I 54 E. 2b/bb S. 57 mit Hinweisen). Auch ein Konkubinatsverhältnis ist gewöhnlich stärker zu gewichten als die Bindungen zum Familienort (vgl. u.a. BGE 115 Ia 212 E. 3 S. 216; RDAF 2004 II 281 E. 2.3; ASA 58, 164 E. 3).

3.2 In Bezug auf die Beweisführung sind folgende Grundsätze massgebend: Der Umstand, dass der unverheiratete 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 Hauptsteuerdomizil 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 (vgl. u.a. BGE 125 I 54 E. 3a S. 58).

3.3 Aus diesen Grundsätzen ergibt sich die natürliche Vermutung, dass sich das Hauptsteuerdomizil des über vierzigjährigen, in einem unbefristeten Arbeitsverhältnis angestellten Beschwerdeführers für 2006 in G._____ befand. Er vermag diese Vermutung nicht umzustossen: Wohl kehrt er angeblich überwiegend an den Wochenenden und den übrigen freien Tagen nach A._____ zurück, wo seine Eltern leben, wo er einen Freundes- bzw. Bekanntenkreis hat und wo er seine Jugend verbrachte. Allerdings sind solche Kontakte noch nichts Aussergewöhnliches. Offenbar nimmt er dort am Vereinsleben kaum teil; als einziges soziokulturelles Engagement gibt er den Besuch von Seminaren einer Vereinigung an, deren Internetauftritt er besorgt. Damit gelingt ihm der Nachweis nicht, dass er besonders eng mit A._____ verbunden ist. Daran vermöchten auch seine - schon vor der Vorinstanz - gestellten Beweisanträge nichts zu ändern, ist doch sein ausgedehnter Freundes- und Bekanntenkreis an seinem Jugend- und Familienort anerkannt (vgl. E. 4b des angefochtenen Urteils). Von einer offensichtlich unrichtigen Sachverhaltsfeststellung (vgl. Art. 97 Abs. 1 BGG und oben E. 1.3) kann jedenfalls keine Rede sein.

3.4 Selbst wenn es dem Beschwerdeführer gelänge, die zugunsten des Wochenaufenthaltsorts bestehende natürliche Vermutung umzustossen, vermöchte der Kanton Luzern wiederum den Nachweis besonders gewichtiger persönlicher Beziehungen zu G._____ zu erbringen. Dort wohnt er seit seinem Zuzug anfangs 2005 bei seiner Lebenspartnerin, zuerst in einer 3-Zimmer- und ab Mitte August 2006 sogar in einer 4½-Zimmer-Wohnung. Das allein bildet in der Regel hinreichend Anlass, das Hauptsteuerdomizil an diesem Ort anzunehmen, da eine solche Beziehung erfahrungsgemäss sämtliche andern familiären und persönlichen Kontakte überstrahlt (vgl. oben E. 3.1). Davon ausgehend widerspricht es jeder Lebenserfahrung, wenn der Beschwerdeführer selbst nach dem Bezug einer grösseren gemeinsamen Wohnung weiter vorbringt, man habe beschlossen, erst ab 2007 ein Konkubinatsverhältnis einzugehen. Daran vermag auch die "Bestätigung" seiner Lebenspartnerin nichts zu ändern, der Beschwerdeführer sei im Jahr 2006 nur "ab und zu" bei ihr zu Besuch gewesen.

Nicht stichhaltiger erscheint es, wenn der Beschwerdeführer darlegt, er habe während der Woche oft in seiner Eigentumswohnung in Zürich übernachtet, war doch diese Wohnung für das ganze Jahr 2006 vermietet, was aus
der Steuererklärung für den Kanton Tessin mit der Deklaration eines Jahresmietzinses von Fr. 10'800.– (12 x Fr. 900.–) erhellt. Ebenso wenig glaubhaft ist schliesslich die - erstmals geltend gemachte - Behauptung, der Beschwerdeführer habe einen Teil seines 70%-Arbeitspensums im Tessin absolviert; das widerspricht eigenen Angaben (namentlich in dem für den Kanton Luzern ausgefüllten Fragebogen und in einem undatierten Schreiben von Ende November 2006).

3.5 Eine Steuerhoheit des Kantons Tessin für die Steuerperiode 2006 ergibt sich auch nicht aus dem in Art. 9 BV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. zu diesem Begriff u.a. BGE 129 I 161 E. 4.1 S. 170 mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer macht zwar eine behördliche Zusicherung in dem Sinne geltend, dass ein Vertreter der Steuerverwaltung des Kantons Luzern ihm anlässlich eines Telefongesprächs versichert habe, wenn er seine Schriften per 1. Januar 2007 in G._____ deponiere, werde er für 2006 noch nicht im Kanton Luzern besteuert. Die Vorinstanz hat eine solche Zusicherung indessen verneint (vgl. E. 3b des angefochtenen Urteils). Diese Sachverhaltsfeststellung erweist sich schon deshalb nicht als geradezu offensichtlich unrichtig, weil sie sich auf die Aktennotiz stützen kann, die der betroffene Steuerbeamte vom massgeblichen Telefongespräch angefertigt hat. Es erübrigt sich, weiter auf diese Frage einzugehen, weil die implizit gegen den Kanton Tessin miterhobene Beschwerde gutzuheissen ist (vgl. dazu auch vorne E. 1.2).

4.
Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten gegenüber dem Kanton Luzern als unbegründet und ist abzuweisen. Hingegen ist die Verfügung der Steuerverwaltung des Kantons Tessin vom 2. Mai 2007 aufzuheben und sind die dort rechtskräftig erhobenen Staats- und Gemeindesteuern dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

5.
Bei diesem Verfahrensausgang werden die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer, der mit seinem eigentlichen Antrag nicht durchdringt, auferlegt (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den Kanton Luzern wird abgewiesen.

2.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegenüber dem Kanton Tessin wird gutgeheissen, und die Veranlagungsverfügung vom 2. Mai 2007 für die Steuerperiode 2006 wird aufgehoben. Die bereits bezogenen Staats- und Gemeindesteuern sind zurückzuerstatten.

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

4.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung des Kantons Luzern, der Steuerverwaltung des Kantons Tessin, dem Verwaltungsgericht des Kantons Luzern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 27. August 2008
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Merkli Matter