Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.260/2004 /ast

Urteil vom 28. April 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Steinbruchstrasse 18/20, 7001 Chur,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Postfach, 8090 Zürich.

Gegenstand
Art. 127 Abs. 3 BV (Doppelbesteuerung;
Steuerhoheit ab 1. Januar 2003),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid
des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom
20. Oktober 2004.

Sachverhalt:
A.
Der am (...) geborene X._____ wohnte vom 1. Oktober 1991 bis zum 31. August 1999 mit seiner ehemaligen Ehefrau und seinem Sohn in A._____ (ZH). Nach seiner Trennung meldete er sich am 1. September 1999 in C._____ (GR) an, wo ihm eine Eigentumswohnung gehört. Auf den 1. Oktober 2000 mietete er an der Y._____strasse in B._____ (ZH) eine 1-Zimmerwohnung und ist seither in B._____ als Wochenaufenthalter gemeldet. Seit 1977 ist X._____ ohne Unterbruch bei der Z._____ in B._____ als "Production Trainer" unselbständig erwerbstätig.
B.
Im Oktober 2000 leitete das Steueramt der Stadt B._____ Abklärungen über das Steuerdomizil von X._____ ein. Nachdem dieser einen "Fragebogen für Wochenaufenthalt" ausgefüllt hatte, erliess das kantonale Steueramt Zürich am 16. Januar 2004 einen Vorentscheid, worin die zürcherische Steuerhoheit ab dem 1. Januar 2003 in Anspruch genommen wird. Eine dagegen erhobene Einsprache und ein Rekurs wurden abgewiesen. Die Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, in welcher X._____ die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und den Verzicht des Kantons Zürich auf die Inanspruchnahme der Steuerhoheit beantragte, wurde mit Entscheid vom 20. Oktober 2004 abgewiesen. Das Gericht kam zum Schluss, X._____ sei es nicht gelungen, den Gegenbeweis für den von ihm behaupteten Lebensmittelpunkt an einem bestimmten Ort ausserhalb des Kantons Zürich zu erbringen, zumal er im Kanton Graubünden über mehrere Bezugspunkte (C._____, D._____ und E._____) verfüge.
C.
Gegen diesen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 20. Oktober 2004 (versandt am 10.

November 2004) erhebt X._____ mit Eingabe vom 25. November 2004 staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV mit dem sinngemässen Begehren, den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich aufzuheben und eine Steuerhoheit in diesem Kanton ab dem 1. Januar 2003 zu verneinen. Mit Schreiben des Präsidenten der II. öffentlichrechtlichen Abteilung des Bundesgerichts vom 29. November 2004 wurde X._____ angefragt, ob sich seine Beschwerde auch gegen den Kanton Graubünden bzw. gegen eine allfällige Veranlagung dieses Kantons richte. Innert der bis am 10. Dezember 2004 laufenden Beschwerdefrist antwortete X._____ sinngemäss, er fechte die Veranlagung 2003 des Kantons Graubünden ebenfalls an. Dabei legte er das "Stammblatt mit Barcodes 2003" des Gemeindesteueramtes C._____ vom 6. Februar 2004 bei, welches auf ein steuerbares Einkommen für das Steuerjahr 2003 von Fr. 41'122.– (Kanton und Gemeinde) lautet. Allerdings verschwieg X._____, dass ihn die definitive (rechtskräftige) Veranlagungsverfügung des Gemeindesteueramtes C._____ vom 12. Juli 2004 für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2003 nur noch als Grundeigentümer im Kanton Graubünden als "sekundär steuerpflichtig" behandelt und die "primäre Steuerpflicht" in B._____ (ZH) ausdrücklich anerkennt.

D.

Das Kantonale Steueramt Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Zürich richtet. Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden verzichtet nach Einsichtnahme in die Beschwerde auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Der angefochtene Entscheid betrifft die Feststellung der Steuerpflicht ab Januar 2003. Es geht also um einen Sachverhalt, der in die Zeit nach der in Art. 72 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) vorgesehenen, am 31. Dezember 2000 abgelaufenen Frist zur Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an das StHG, fällt. Zudem hat das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich als letzte kantonale Instanz im Sinne von Art. 73 Abs. 1 StHG entschieden. In Doppelbesteuerungsangelegenheiten steht weiterhin die staatsrechtliche Beschwerde offen (vgl. StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2 E. 1.1.1). Dabei kann ebenfalls die bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons mit angefochten werden (Art. 89 Abs. 3 OG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV prüft das Bundesgericht Rechts- und Tatfragen frei, und es können auch neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden (vgl. ASA 73 247 E. E. 1.3 sowie Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 12, III B, 3 Nr. 15 und dort zitierte Urteile). Dies gilt ebenfalls bei der staatsrechtlichen Beschwerde gegen einen Steuerdomizilentscheid, wobei allerdings Vorgänge nach dem kantonalen Entscheid vor Bundesgericht nicht mehr berücksichtigt werden (Martin Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis, ASA 68 487).

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 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 (vgl. ASA 73, 247 E. 2.1; Pra 2003 Nr. 172 E. 2.1; StR 55, 182 E. 2a, je mit Hinweisen; siehe auch Locher/Locher, a.a.O., § 7, I B, Nr. 45).

Im hier zu beurteilenden Fall besteht bezüglich des Hauptsteuerdomizils unter den beiden beteiligten Kantonen keine Meinungsverschiedenheit: Das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers befindet sich in B._____ (ZH), und er hat ein Nebensteuerdomizil (Spezialsteuerdomizil) des Liegenschaftsortes in C._____ (GR), wo ihm eine Eigentumswohnung gehört. Insoweit liegt für die Steuerperiode 2003 keine aktuelle Doppelbesteuerung vor. Allerdings ist der Beschwerdeführer der Meinung, sein Hauptsteuerdomizil für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2003 sei im Kanton Graubünden. Er macht daher sinngemäss eine virtuelle Doppelbesteuerung geltend.

2.2 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 StHG, 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 Lebensinteressen befindet (BGE 123 I 289 E. 2a S. 293; ASA 63, 836 E. 2a). 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 (BGE108 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, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 101 Ia 557 E. 4a S. 559 f; 104 Ia 264 E. 2 S. 266; 123 I 289 E. 2b S. 294; 125 I E. 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/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 steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (BGE 113 Ia 465 E. 3 S. 466; 123 I 189 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 nicht leitender 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/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2a Nr. 2, 5, 9 10, 17, 18; für Ehegatten mit unterschiedlichen Hauptsteuerdomizilen: vgl. StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2 E. 3; BGE 121 I 14 E. 5b S. 18 f.; ASA 71 558 E. 2, je mit Hinweisen); 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/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2a Nr. 13 und § 3, I B, 1b Nr. 3-18).
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 jene 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 Obergewicht 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
(Urteil 2P.179/2003 vom 17. Juni 2004 E. 2.3, fz. Übers. in RDAF 2004 II 281 ff.; BGE 125 I 54 E. 2b/bb S. 57, je mit Hinweisen; Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2b Nr. 32 und 27).
2.3 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 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 (vgl. Urteil 2P.179/2003 E. 2.4 mit Hinweisen; BGE 125 I 54 E. 3a S. 58; Locher/Locher, a.a.O., § 3, I B, 2b Nr. 32 und 27).
3.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers befindet sich sein Hauptsteuerdomizil in C._____ (GR), wo ihm eine Eigentumswohnung gehört. Allerdings hat er mindestens ebenso wichtige Beziehungen zu D._____ (GR), wo seine Eltern und seine Partnerin leben, und zu E._____ (GR), wo seine Partnerin über ein Maiensäss verfügt. Entsprechend bestätigten die Eltern des Beschwerdeführers zuhanden des Kantonalen Steueramtes Zürich am 1. März 2004, dass ihr Sohn "ausnahmslos jedes Wochenende für 3 Nächte in Graubünden zwischen D._____-C._____-E._____ verbringt, weilt er nicht gerade in den Ferien oder bei der Arbeit irgendwo in der weiten Welt". Ebenso aus der detaillierten "Sachdarstellung Aufenthalt Wochenende GR 2003" des Beschwerdeführers erhellt, dass er nur 10 von 52 Wochenenden in C._____ verbrachte und sich mehrheitlich in D._____ (27) oder in E._____ (12) bzw. an diversen andern Orten im Kanton Graubünden (3) aufhielt. Daraus ist wohl die enge Beziehung des Beschwerdeführers zum Kanton Graubünden insgesamt ersichtlich, nicht aber der behauptete Lebensmittelpunkt in C._____. Ein noch eher plausibles Hauptsteuerdomizil befände sich in D._____ (in der staatsrechtlichen Beschwerde wird als Postzustelldomizil der W._____strasse in D._____ angegeben), nachdem sämtliche Rechnungen für Autokosten auf Garagen bzw. Tankstellen aus diesem Grossraum stammen und die Barbezüge bei der Graubündner Kantonalbank ebenfalls mehrheitlich in D._____ (nur zweimal im Engadin, nämlich C._____ bzw. F._____) erfolgten. Ein solches wird aber nicht behauptet, geschweige denn schlüssig dargetan. Alle diese Unterlagen - wie auch die umfangreiche Liste des "Freundes- und Bekanntenkreises in Graubünden" - vermögen über den konkreten Mittelpunkt der Lebensbeziehungen des Beschwerdeführers nichts auszusagen. Deshalb ist der ihm obliegende Gegenbeweis (vgl. 2.3) misslungen, und es bleibt bei der natürlichen Vermutung, wonach sich das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers in der Steuerperiode 2003 an seinem Arbeitsort B._____ befand.

4.

Nach dem Gesagten ist die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Zürich abzuweisen. Dasselbe gilt, soweit sie sich gegen den Kanton Graubünden richtet, nachdem dieser für die Steuerperiode 2003 gar nicht die unbeschränkte Steuerpflicht beansprucht.

Bei diesem Verfahrensausgang wird der unterliegende Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verb. mit Art 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde gegen die Kantone Zürich und Graubünden wird abgewiesen.

2.

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

3.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich, der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 28. April 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: