Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.335/2001/sch

Urteil vom 29. Juli 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtssschreiber Matter.

A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Legatax Leysinger AG, Westbahnhofstrasse 6, 4502 Solothurn,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerverwaltung des Kantons Zug,
Postplatz, Postfach 160, 6301 Zug.

Art. 127 Abs. 3 BV (Hauptsteuerdomizil; leitende Stellung)

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 22. November 2001

Sachverhalt:
A.
Vom 1. Februar 1996 bis zum 30. Juni 2000 war A.X._____ Direktionsvorsitzender der Y._____ AG, einer Unternehmung des Cash-and-carry-Grosshandels mit Hauptsitz in C._____ BE und Betriebsstätten in neun anderen Kantonen, u.a. in D._____ ZG. Auf den 1. Januar 1997 bezog er mit seiner Gattin und zwei Töchtern ein Eigenheim in E._____ BE, wo sie auch ihre Schriften hinterlegten. Ab demselben Zeitpunkt beanspruchte der Kanton Bern - mit Verfügung seiner Steuerverwaltung vom 28. Februar 2001 - die ungeteilte Steuerhoheit gegenüber dem Ehepaar X._____. Die gegen diese Verfügung gerichtete Einsprache blieb erfolglos.
B.
Mit Eingabe vom 20. Dezember 2001 haben A.X._____ und B.X._____ beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde gegen den bernischen Einspracheentscheid vom 22. November 2001 eingereicht. Sie beantragen, es sei festzustellen, dass das Hauptsteuerdomizil des Ehemannes sich ab dem 1. Januar 1997 an seinem vorrangigen Arbeitsort im Kanton Zug befunden habe. Zwecks Beseitigung der virtuellen Doppelbesteuerung sei der Kanton Bern anzuweisen, dass er das vom Ehemann verdiente Arbeitseinkommen ab 1997 nicht besteuern dürfe bzw. diesbezüglich schon bezahlte Einkommenssteuern zurückerstatten müsse.

Die Steuerverwaltung des Kantons Berns schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug hat ausdrücklich auf eine Stellungnahme verzichtet.
C.
Mit Verfügung vom 8. Februar 2002 hat der Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung der Beschwerde aufschiebende Wirkung zuerkannt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.

1.1 Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots muss der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden (Art. 86 Abs. 2 OG).
1.2 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur (BGE 125 I 104 E. 1b S. 107; 125 II 86 E. 5a S. 96). Eine Ausnahme besteht bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV); das Bundesgericht kann zusammen mit der Aufhebung des kantonalen Hoheitsaktes eine Feststellung treffen und den beteiligten Kantonen eine verbindliche Weisung hinsichtlich der verfassungskonformen Steuerausscheidung erteilen (BGE 111 Ia 44 E. 1c S. 46, bestätigt mit Urteil vom 26. September 1997 i.S. H., E. 1b, publiziert in Pra 87/1998 Nr. 33 S. 234; vgl. auch Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Auflage, Bern 1994, S. 402). Die Anträge der gemäss Art. 88 OG legitimierten Beschwerdeführer sind daher grundsätzlich zulässig, auch wenn darin mehr verlangt wird als die Aufhebung des angefochtenen Entscheides.
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 zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 116 Ia 127 E. 2a S. 130, mit Hinweisen).
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 Lebensinteressen befindet (BGE 123 I 28 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, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 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 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; Locher, a.a.O., § 3 I B 2a Nr. 13 und § 3 I B 1b Nrn. 3 - 18).

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist von einer leitenden Stellung eines Steuerpflichtigen dann auszugehen, wenn die berufliche Tätigkeit diesen so stark beansprucht, dass die familiären und sozialen Beziehungen in den Hintergrund treten, obgleich er mehrmals oder zumindest einmal in der Woche zu seiner Familie zurückkehrt. Dies ist dann zu vermuten, wenn der Steuerpflichtige eine besondere Verantwortung trägt und einem bedeutenden Unternehmen mit zahlreichem Personal vorsteht (BGE 125 I 458 E. 2d S. 468; 104 Ia 264 E. 3c S. 268;101 Ia 557 E. 4 S. 559 ff.; Locher, a.a.O., § 3 I B 2a Nr. 13; § 3 I B 1b Nr. 3 -18). Bejahte das Bundesgericht eine derartige leitende Stellung, ging es unter dem alten Eherecht davon aus, dass der Gatte ein sog. "primäres" Steuerdomizil am Arbeitsort und ein "sekundäres" Steuerdomizil am Ort der Familienniederlassung hatte, wo seine Gemahlin ausschliesslich steuerpflichtig war. Deshalb wurden sowohl das Erwerbseinkommen als auch das bewegliche Vermögen und dessen Ertrag des Ehemannes in leitender Stellung regelmässig je hälftig dem Arbeitsort und dem Familienwohnsitz zur Besteuerung zugewiesen (vgl. BGE 121 I 14 E. 4b S. 17; 104 Ia 264 E. 3c S. 268, 101 Ia 557 E. 4 S. 559 ff., je mit
weiteren Hinweisen).
3.
3.1 Angesichts dieser Grundsätze erweist es sich zum Vornherein als unbegründet, wenn der Beschwerdeführer geltend macht, seine Erwerbseinkünfte unterstünden der ausschliesslichen Steuerhoheit des Kantons des Arbeitsortes. Dies käme nur in Frage, wenn der Betroffene überhaupt nicht mehr mit seiner Familie zusammen wohnen würde; bei einer gelegentlichen Rückkehr an den Ort des Familiensitzes kommt bloss eine Teilung der Steuerhoheit in Betracht. In gewissen Fällen kann der Kanton des Arbeitsortes aber nicht einmal einen hälftigen Besteuerungsanspruch gegenüber einem Unselbständigerwerbenden in leitender Stellung geltend machen, und zwar dann, wenn der Pflichtige dort überhaupt kein eigentliches Domizil hat und abends zumeist zu seiner Familie zurückkehrt: Unselbständig tätige, verheiratete Pendler mit Familie sind am gemeinsamen Wochenwohnort - wie erwähnt - ungeteilt steuerpflichtig, unbekümmert darum, ob sie nun eine leitende Stellung bekleiden oder nicht (vgl. Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/ Wien 2000, Rz 70 zu § 7, S. 105; Isabel von Fliedner/Raoul Oberson, L'assujettissement intercantonal des personnes occupant une situation dirigeante, ASA 55, 105, je mit weiteren Hinweisen).
3.2 Eine solche ungeteilte Steuerhoheit des Familienwohnortes ist auch im vorliegenden Fall anzunehmen.
3.2.1 Zu Gunsten des Kantons Bern spricht hier schon die Vermutung, dass ein Direktionsvorsitzender üblicherweise schwergewichtig am Hauptsitz seines Unternehmens arbeitet. Diese Vermutung wird hier noch zusätzlich dadurch verstärkt, dass der Beschwerdeführer nicht etwa im Kanton Zug, sondern im Kanton Bern, in geringer Distanz zur Betriebszentrale, ein Eigenheim bezog, und zwar beinahe ein ganzes Jahr nach Beginn seiner Direktionstätigkeit, d.h. in klarer Kenntnis seines Arbeitsschwerpunktes. Bei dieser Ausgangslage bedürfte es besonders starker, nachgewiesener Umstände, damit in Abweichung vom Kanton des Familienwohnsitzes und Hauptsitzes des Arbeitgebers auf ein Arbeitsdomizil an einer Betriebsstätte geschlossen werden könnte.

Vor diesem Hintergrund vermag die unspezifische Einwendung des Beschwerdeführers, das "Epizentrum" des schweizerischen Cash-and-carry-Gewerbes befinde sich "in der Zentralschweiz", noch keine andere Betrachtungsweise zu bewirken. Nicht überzeugender sind die Angaben zu den im Kanton Zug pro Woche verbrachten Arbeitstagen: Einmal machte er geltend, 1,5 Tage pro Woche an der bernischen Zentrale, 3,5 Tage dagegen in der Innerschweiz verbracht zu haben, wobei aber nur ein Teil auf den Kanton Zug entfallen sei; später behauptete er, das Verhältnis zwischen dem Hauptsitz und dem Kanton Zug habe 0,5 zu 4,5 Arbeitstage betragen; andernorts brachte er allerdings auch vor, "sehr oft" im Ausland zu weilen. Diese Angaben sind nicht nur unklar und widersprüchlich, sondern gänzlich unbelegt geblieben. Keineswegs glaubwürdiger werden sie, wenn sie den Aussagen des Personals der zugerischen Zweigstelle gegenüber gestellt werden: Inhaltlich unwiderlegt stellte dieses gegenüber der bernischen Steuerverwaltung fest, in D._____ habe sich der Pflichtige nur selten aufgehalten und vorwiegend in C._____ gearbeitet. Damit übereinstimmend bezeichnete z.B. auch der Lohnausweis 1997 des Pflichtigen dessen Arbeitsort mit: "Zentrale C._____".
3.2.2 Weiter behauptet der Beschwerdeführer, seine leitende Stellung habe ihn derart intensiv beansprucht, dass sich seine Arbeitstage auf 15 bis 18 Stunden erstreckt hätten, was eine tägliche Rückkehr von D._____ zum Wohnort schlicht ausgeschlossen habe. Deshalb habe er in D._____ selbst "eine Wohnung gemietet".

Unerwähnt lässt er jedoch, dass die von ihm genannte "Wohnungsadresse" mit derjenigen der zugerischen Betriebsstätte übereinstimmte. Andernorts präzisiert er, es habe sich in Wirklichkeit um ein "möbliertes Zimmer mit Dusche und WC" gehandelt. Im Übrigen hat er seiner staatsrechtlichen Beschwerde eine Erklärung beigelegt, in welcher der stellvertretende Direktor sowie der Vize-Direktor des Unternehmens lediglich bestätigen, der Pflichtige habe "in unserem Cash-and-carry D._____ ein Büro mit der notwendigen Infrastruktur" belegt.

3.2.3 Gesamthaft ist somit davon auszugehen, dass der Pflichtige während der hier massgeblichen Zeitspanne wechselnd an verschiedenen Orten, in erheblichem Umfang aber auch am Hauptsitz des Unternehmes arbeitete. Die mehr oder weniger häufigen Auslandreisen und seine an den verschiedenen ausserkantonalen Betriebsstätten verbrachten Arbeitstage unterstreichen dies. Damit ist nicht ersichtlich, inwiefern im Kanton Zug eine - selbst beschränkte - Steuerpflicht des Beschwerdeführers hätte entstehen können: Einerseits ist - wie schon dargelegt - davon auszugehen, dass er dort in Wirklichkeit bedeutend weniger oft arbeiten und abends verbleiben musste als behauptet. Andererseits verfügte der Beschwerdeführer im Kanton Zug allem Anschein nach nicht einmal über ein eigentliches Domizil, sondern bloss über eine eher behelfsmässige Übernachtungsgelegenheit in den Geschäftsräumlichkeiten. Damit ist auch ohne weiteres anzunehmen, dass er abends regelmässig an den Familienwohnort zurückkehrte. Die Distanz von der Zentralschweiz zum Wohnsitz schloss dies keineswegs aus.

3.3 Nach dem Gesagten hat der Kanton Bern zu Recht ab dem 1. Januar 1997 die ungeteilte Steuerhoheit gegenüber den Bechwerdeführern in Anspruch genommen. Damit steht in Einklang, dass die Steuerverwaltung des Kantons Zug ausdrücklich auf eine Stellungnahme verzichtet und nicht einmal einen hälftigen Besteuerungsanspruch geltend gemacht hat.

4.

Dementsprechend erweist sich die Beschwerde als vollumfänglich unbegründet. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verb. mit Art. 153 und 153a OG).
Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird den Beschwerdeführern auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung des Kantons Bern und der Steuerverwaltung des Kantons Zug schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. Juli 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: