Urteilskopf

101 Ia 557

87. Auszug aus dem Urteil vom 3. Dezember 1975 i.S. D. gegen Kanton Aargau.
Regeste (de):
Doppelbesteuerung, Steueraufteilung.

Eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen dem Arbeitsort und dem Familienort rechtfertigt sich dann, wenn zwar der unselbständig erwerbende Steuerpflichtige am Arbeitsort eine leitende Stellung einnimmt, sich aber sein zivilrechtlicher Wohnsitz auf Grund der familiären und gesellschaftlichen Beziehungen am Familienort befindet, obschon er nicht täglich an diesen zurückkehrt.

Regeste (fr):
Double imposition, répartition.

Lorsque le contribuable exerce une activité lucrative dépendante dans un autre canton que celui où réside sa famille et où se trouvent le centre de ses relations personnelles et son domicile de droit civil, il convient de procéder à une répartition intercantonale, même si le contribuable a une fonction dirigeante et qu'il ne revient pas quotidiennement auprès de sa famille.

Regesto (it):
Doppia imposizione, riparto.

Nel caso di un contribuente che esercita con funzioni direttive un'attività dipendente in un cantone diverso da quello in cui risiede la sua famiglia e da quello in cui si trovano il centro delle sue relazioni personali e il suo domicilio secondo il diritto civile, deve farsi luogo ad una ripartizione della sovranità fiscale anche se il contribuente non ritorna quotidianamente presso la sua famiglia.

Sachverhalt ab Seite 557

BGE 101 Ia 557 S. 557

D., Teilhaber und Geschäftsführer der G. GmbH in E. (AG), wohnte seit Herbst 1947 in einem eigenen Haus am Arbeitsort. Am 1. August 1969 kaufte er sich ein Wohnhaus

BGE 101 Ia 557 S. 558

in F. (TI) und verbrachte dort mit seiner Ehefrau zusammen regelmässig die Wochenenden. Die Steuerbehörden der Kantone Aargau und Tessin einigten sich darauf, F. bis auf weiteres als sekundäres Steuerdomizil von D. zu betrachten und dessen Erwerbseinkommen sowie sein bewegliches Vermögen für die Zeit vom 1. August 1969 bis 1. Januar 1970 je zur Hälfte zu besteuern. Gegen die in E. entsprechend vorgenommene Steuerveranlagung,

die allerdings mit dem Hinweis auf den "alternierenden Wohnsitz" des Steuerpflichtigen begründet war, erhob D. Einsprache, worauf ihn die Steuerkommission für in E. voll steuerpflichtig erklärte.
Auf Beschwerde von D. hob die Steuerrekurskommission des Kantons Aargau am 25. September 1972 den Einspracheentscheid der Steuerkommission E. auf und stellte fest, dass dem Kanton Aargau und der Gemeinde E. lediglich das Recht zustehe, das Erwerbseinkommen von D. sowie sein bewegliches Vermögen einschliesslich des Ertrages zur Hälfte zu besteuern; das Besteuerungsrecht für die andere Hälfte wurde, wie ursprünglich zwischen den kantonalen Steuerbehörden vereinbart, dem Kanton Tessin vorbehalten. Bei der Veranlagung für die Steuerperiode 1971/1972 gingen die Tessiner Behörden davon aus, dass D. sein Einkommen und Vermögen, mit Ausnahme seiner im Kanton Aargau gelegenen Immobilien und deren Ertrag, vollständig in F. zu versteuern habe. Die Steuerkommission E. hielt ihrerseits jedoch die Beziehungen von D. zum Arbeitsort E. für unverändert und erhob mit Veranlagung vom 14. Dezember 1973 weiterhin Steuern auf der Hälfte seines Erwerbseinkommens und seines Wertschriftenvermögens. Gegen die Veranlagungsverfügung der Steuerkommission E. hat D. staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes eingereicht und verlangt, dass die angefochtene Verfügung aufgehoben und die Steuerausscheidung zwischen den Kantonen Aargau und Tessin, so wie sie die Tessiner Steuerbehörden vorgenommen haben, bestätigt werde. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

3. Im Einschätzungsentscheid der Steuerkommission E. vom 14. Dezember 1973 wird die angefochtene Steueraufteilung

mit "alternierende Besteuerung wie Vorperiode" begründet. Will die Steuerkommission damit erklären, dass sich die hälftige Aufteilung des Besteuerungsrechtes auf die Kantone Aargau und Tessin im Hinblick auf den alternierenden Wohnsitz des Beschwerdeführers rechtfertigen lasse, so ist diese Begründung offensichtlich falsch. Die Steuerrekurskommission des Kantons Aargau hat schon in ihrem Entscheid vom 25. September 1972 in bezug auf die Steuerperiode vom 1. August 1969 bis 31. Dezember 1970 zu Recht erklärt, D. habe keinen alternierenden Wohnsitz. Für die Annahme eines alternierenden Wohnsitzes wird in der Rechtsprechung vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige in regelmässigen Abständen den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen von einem nach einem andern Ort und von diesem wieder zurück an den ersten Ort verlege (vgl. BGE 100 Ia 243 E. 2b). Dies trifft aber im Falle von D. nicht zu, was übrigens vom Aargauer Regierungsrat auch anerkannt wird. In der Beschwerdeantwort der Aargauer Regierung, welche erst die eigentliche Begründung für den angefochtenen Einschätzungsentscheid enthält, wird dagegen ausgeführt, dass sich die hälftige Steueraufteilung aus den gleichen Gründen aufdränge, wie sie schon für die Vorperiode vom 1. August 1969 bis 31. Dezember 1970 gegolten hätten. Eine wesentliche Änderung in den Lebensbeziehungen habe sich für den Beschwerdeführer in den Jahren 1971/72 nicht ergeben. Neben den Beziehungen von D. zu F., dem Ort der Familienniederlassung, hätten diejenigen zu seinem Arbeitsort E., wo er weiterhin in leitender Stellung tätig gewesen sei, in praktisch unveränderter Weise weiterbestanden. Es rechtfertige sich daher, auch für die Steuerperiode 1971/72 das Recht zur Besteuerung des Einkommens und des beweglichen Vermögens sowie dessen Ertrages auf die Kantone Aargau und Tessin je zur Hälfte aufzuteilen.

4. a) Das Steuerdomizil einer unselbständig erwerbenden Person befindet sich grundsätzlich an einem einzigen Ort, und zwar an ihrem zivilrechtlichen Wohnsitz. Hält sich der Steuerpflichtige dauernd abwechslungs-

weise an zwei Orten auf, was dann zutrifft, wenn sein Arbeitsort nicht mit seinem sonstigen Aufenthaltsort zusammenfällt, so ist für die Bestimmung des Steuerdomizils gleich wie für die Festlegung des zivilrechtlichen Wohnsitzes massgebend, zu welchem Ort der

BGE 101 Ia 557 S. 560

Pflichtige die stärkeren Beziehungen unterhält. In der Regel werden die Verbindungen familiärer und gesellschaftlicher Natur als stärker erachtet als diejenigen, die sich aus der beruflichen Tätigkeit ergeben (LOCHER, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 3, IA, 1 Nr. 10, 15, 23, 24). Dies gilt insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige täglich an seine Wohnstätte, bzw. an seinen Familienort zurückkehrt. Selbst wenn aber der Betreffende während der Werktage am Arbeitsort übernachtet und nur über das Wochenende regelmässig an seinen Familienort zurückkehrt, wird lediglich dann eine überwiegende Beziehung zum Arbeitsort angenommen, wenn die Berufsausübung die Persönlichkeit des Steuerpflichtigen so intensiv erfasst, dass demgegenüber die familiären und gesellschaftlichen Verbindungen in den Hintergrund treten. Ein solch starker Zusammenhang mit dem Arbeitsort ergibt sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes, falls der Steuerpflichtige in einem wirtschaftlich bedeutendem Unternehmen eine leitende Stellung einnimmt, wobei für die leitende Stellung vorausgesetzt wird, dass der Posten mit besonderer Verantwortlichkeit verbunden ist und der Steuerpflichtige einem zahlreichen Personal vorsteht (LOCHER, a.a.O. § 3, IB, 1b, Nr. 3, 7, 11, 14). Nimmt der Pflichtige im Sinne der Rechtsprechung eine leitende Stellung ein, so wird er grundsätzlich am Arbeitsort besteuert. Wie dargelegt, beruhte diese Regelung ursprünglich auf der Annahme, die durch die leitende Stellung entstehende Bindung an den Arbeitsort sei derart intensiv, dass sich der Mittelpunkt sämtlicher Lebensbeziehungen des Pflichtigen regelmässig am Arbeitsort befinde; Steuerdomizil und zivilrechtlicher Wohnsitz wurden also auch für den in leitender Stellung Tätigen als identisch betrachtet (BGE 57 I 420, LOCHER, a.a.O. § 3, IB, 1b, Nr. 1, 5, 7). Das Bundesgericht hat jedoch in neuerer Rechtsprechung die tatsächlichen Lebensverhältnisse eines leitenden Angestellten in differenzierterer Weise gewürdigt und erklärt, dass die Begründung des Steuerdomizils am Arbeitsort für den in leitender Stellung Tätigen eine Ausnahme vom Grundsatz darstelle, dass der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes massgebend sei (LOCHER, a.a.O. § 3, IB, 1b, Nr. 14). Bei der Festlegung des Steuerdomizils sei nämlich, der Natur des Steuerrechts entsprechend, den wirtschaftlichen

BGE 101 Ia 557 S. 561

Gegebenheiten, d.h. den Verbindungen zum Ort der Erwerbstätigkeit, ein etwas grösseres Gewicht beizumessen, als sie es bei der Bestimmung des zivilrechtlichen Wohnsitzes haben würden (nicht publ. Entscheid i.S. Mettler vom 16. September 1970; vgl. auch SCHLUMPF, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsrecht, 3. A., S. 63). Damit hat das Bundesgericht anerkannt, dass einerseits die leitende berufliche Stellung eines unselbständig Erwerbstätigen eine Verbindung zum Arbeitsort schafft, die zwar die Besteuerung am Arbeitsort rechtfertigt, andererseits aber die persönlichen und gesellschaftlichen Interessen des Steuerpflichtigen in solchem Masse auf seinen Wohnort, insbesondere auf seinen Familienort ausgerichtet sein können, dass dieser als Mittelpunkt seiner Lebensverhältnisse betrachtet werden muss. b) Abweichend vom Grundsatz, dass der Pflichtige nur ein einziges Steuerdomizil hat, wird eine Teilung der Steuerhoheit als zulässig erachtet, wenn eine vom Wohnsitz des Familienhauptes getrennte, auf die Dauer berechnete Familienniederlassung in einem anderen Kanton besteht (BGE 40 I 227f., BGE 47 I 66 E. 3, BGE 57 I 422 E. 2, BGE 80 I 188, LOCHER, a.a.O. § 3, IB, 3 Nr. 1, 4, 7, 9, 11, 13). Das Bundesgericht hat diese Regel zunächst für den Fall entwickelt, dass der Steuerpflichtige vollständig getrennt von der Familie lebt und seinen zivilen Wohnsitz am Arbeitsort begründet hat.

Sie beruhte auf der Überlegung, dass sich in dieser Situation die ökonomische Leistungsfähigkeit des Pflichtigen in zwei Kantonen manifestiere und daher jeder Kanton sich diese Leistungsfähigkeit in dem Umfange zunutze machen dürfe, welcher der sich auf seinem Gebiete entfaltenden Wirtschaftstätigkeit entspreche (BGE 40 I 229). Die Bedingung der dauernd getrennten, selbständigen Familienniederlassung ist in der Folge insofern gelockert worden, als eine Steueraufteilung auch dann zugelassen worden ist, wenn der Steuerpflichtige wohl "seinen zivilrechtlichen Wohnsitz im Hinblick auf seine leitende Stellung" am Arbeitsort hat, von der Familie aber nicht völlig getrennt lebt, sondern sich regelmässig über das Wochenende und während der Ferien zu ihr begibt (nicht publ. Entscheid i.S. Hummel vom 20. Mai 1948; vgl. auch die weiteren bei SCHLUMPF, a.a.O. S. 108 Nr. 10-13 und bei LOCHER, a.a.O. § 3, IB, Ib, Nr. 12 zitierten Entscheide). Unter solchen Umständen wird aber heute angenommen, dass sich der Mittelpunkt der

BGE 101 Ia 557 S. 562

Lebensverhältnisse auch des in leitender Stellung Tätigen an dem Ort befindet, wo sich seine Familie und er sich selbst, wenn immer möglich, mit dieser zusammen aufhält; der Arbeitsort gilt lediglich als Steuerdomizil (vgl. E. 4a). Diese modifizierte Betrachtungsweise beruht indessen auf den gleichen Gegebenheiten. Eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen dem Arbeitsort als primärem und dem Familienort als sekundärem Steuerdomizil rechtfertigt sich daher nicht nur für den Fall, dass eine vom Wohnsitz des Steuerpflichtigen getrennte, auf die Dauer berechnete Familienniederlassung besteht, sondern auch dann, wenn zwar der Steuerpflichtige am Arbeitsort im Sinne der Rechtsprechung eine leitende Stellung einnimmt, sich aber sein zivilrechtlicher Wohnsitz auf Grund der familiären und gesellschaftlichen Beziehungen am Familienort befindet, obschon er nicht täglich an diesen zurückkehrt. c) Nach Auffassung der Kantone Aargau und Tessin waren die Voraussetzungen für eine quotenmässige Aufteilung des Besteuerungsrechtes im Falle von D. während der Zeitdauer vom 1. August 1969 bis 31. Dezember 1970 gegeben. Es ist tatsächlich unbestritten, dass die G. GmbH im Hinblick auf die Zahl ihrer Angestellten und ihre wirtschaftliche Stellung als bedeutendes Unternehmen im Sinne der Rechtsprechung zu betrachten ist, und dass der Beschwerdeführer in der fraglichen Periode darin eine leitende Funktion ausübte. Fest steht ebenso, dass D. während der Wochentage, an denen er sich am Arbeitsort aufhielt, auch dort übernachtete. Er vermietete zwar sein Haus in E. an seine erwachsenen Söhne, behielt sich aber die Benützung einiger Räume vor. Es wird im weiteren auch nicht bestritten, dass der Beschwerdeführer das Haus, das er im August 1969 in F. kaufte, nicht nur als Ferienhaus benützte, sondern es ständig während den Wochenenden und, soweit es ihm die Arbeit erlaubte, auch darüber hinaus bewohnte. Die Ehefrau des Beschwerdeführers begleitete diesen zwar hie und da nach E., doch hielt sie sich für gewöhnlich in F. auf. All diesen unbestrittenen Angaben ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer den Mittelpunkt seiner persönlichen Beziehungen im August 1969 nach F. verlegte. Es liess sich daher in der Tat für die Zeitdauer von August 1969 bis Dezember 1970 eine hälftige Steueraufteilung zwischen Arbeitsort und Familienort rechtfertigen.

BGE 101 Ia 557 S. 563

d) Die hälftige Steueraufteilung zwischen den Kantonen Aargau und Tessin, die mit Entscheid der aargauischen Rekurskommission vom 26. September 1972 bestätigt wurde, ist vom Beschwerdeführer nicht angefochten und somit rechtskräftig geworden. Das heisst allerdings nicht, dass der Beschwerdeführer sie auch für die nachfolgende Steuerperiode gelten lassen müsste; der Grundsatz der Periodizität der Steuererhebung verhindert gerade, dass die für eine bestimmte Zeitdauer vorgenommene Einschätzung auch für die nachfolgende Gültigkeit habe. Immerhin darf berücksichtigt werden, dass D. in seiner Beschwerdeschrift ausdrücklich auf den Entscheid der aargauischen Rekurskommission verweist und einzig geltend macht, dass sich in der nachfolgenden, hier zur Diskussion stehenden Steuerperiode seine Lebensbeziehungen geändert hätten. Die vom Beschwerdeführer

verlangte vollständige Verlegung des Steuerdomizils in den Kanton Tessin wäre nach dem Gesagten tatsächlich nur angebracht, wenn in seinen Beziehungen zum Arbeitsort eine wesentliche Änderung eingetreten wäre. Eine solche Änderung wird jedoch vom Kanton Aargau gerade bestritten.

5. a) Der Aargauer Regierungsrat bringt in seiner Beschwerdeantwort vor, dass die Situation des Beschwerdeführers bis zum 31. Dezember 1972, dem Datum seiner Pensionierung, praktisch unverändert geblieben sei. Insbesondere wird dargelegt, dass D. seine leitende Stellung in der Firma bis zu seiner Pensionierung fast in vollem Umfange beibehalten habe. D. habe seine Tätigkeit, wenn überhaupt, höchstens in quantitativer, nicht aber in qualitativer Hinsicht eingeschränkt. Dementsprechend seien auch in den Handelsregistereinträgen keine Änderungen vorgenommen worden, die sich auf die Stellung des Beschwerdeführers bezogen hätten. Der Regierungsrat führt im weiteren eine ganze Reihe von Umständen an, welche seiner Ansicht nach das Fortbestehen der Situation aufzeigen, welche in der Vorperiode eine hälftige Steueraufteilung rechtfertigten. b) Diese Ausführungen werden vom Beschwerdeführer weder in der Beschwerdeschrift noch, was massgeblich ins Gewicht fällt, in der Beschwerdeergänzung widerlegt. In seiner Beschwerde begnügt sich der Beschwerdeführer zu behaupten, dass er im Jahre 1971 seine Tätigkeit und seine

Präsenzzeit in der Firma eingeschränkt und einen Teil seiner Leitungsaufgaben auf seinen Sohn und weitere Mitarbeiter übertragen habe. Diese Behauptungen werden nicht weiter substantiiert. In der Beschwerdeergänzung unterlässt es der Beschwerdeführer vollständig, zu der in der Beschwerdeantwort enthaltenen, eingehenden Motivierung des angefochtenen Entscheides Stellung zu nehmen. Er führt lediglich aus, dass das Haus in F. sein eigentlicher "Alterssitz" sei, dass er in F. seine politischen Rechte ausübe und dort auch einen Freundes- und Bekanntenkreis gefunden habe. Diese an sich nicht bestrittenen Umstände sind jedoch im vorliegenden Fall unerheblich und können nicht zu der vom Beschwerdeführer verlangten Neufestlegung des Steuerdomizils führen. Sie weisen einzig darauf hin, dass sich der Wohnsitz von D. in F. befindet, vermögen aber nichts darüber auszusagen, ob der Beschwerdeführer seine ursprünglich starken Beziehungen zu seinem Arbeitsort E. in den Jahren 1971/72 eingeschränkt oder abgebrochen habe. Hat sich aber eine solche Änderung offenbar nicht ergeben, gilt E. auch für die Steuerperiode 1971/72 als primäres Steuerdomizil des Beschwerdeführers und darf dementsprechend, wie die Steuerkommission E. beschlossen hat, eine hälftige Steueraufteilung zwischen den beteiligten Kantonen vorgenommen werden. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.