Urteilskopf

125 I 54

6. Auszug aus dem Urteil der II. OerA vom 17. November 1998 i.S. R. gegen Kanton Basel-Stadt und Kanton Zürich (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 46 Abs. 2 BV; Steuerdomizil lediger Arbeitnehmer.

Das Steuerdomizil von ledigen Arbeitnehmern befindet sich grundsätzlich am Arbeitsort; mögliche Ausnahmen. Zusammenfassung der Rechtsprechung (E. 2).

Beweislast für einen vom Arbeitsort abweichenden Lebensmittelpunkt (E. 3a).

Arbeitsort als Steuerdomizil mangels familiärer Beziehungen zum Wochenendaufenthaltsort (E. 3b).

Regeste (fr):
Art. 46 al. 2 Cst.; domicile fiscal des salariés célibataires.

Les salariés célibataires ont en principe leur domicile fiscal à leur lieu de travail; exceptions possibles. Résumé de la jurisprudence (consid. 2).

Fardeau de la preuve quant à l'existence d'un centre des intérêts vitaux distinct du lieu de travail (consid. 3a).

Lieu de travail valant domicile fiscal en l'absence de relations familiales au lieu de séjour de fin de semaine (consid. 3b).

Regesto (it):
Art. 46 cpv. 2 Cost.; domicilio fiscale di un dipendente non sposato.

I dipendenti non sposati hanno di principio il loro domicilio nel luogo dove lavorano; possibili eccezioni. Riassunto della giurisprudenza (consid. 2).

Onere della prova in merito all'esistenza di un centro delle relazioni personali che non coincide con quello del luogo di lavoro (consid. 3a).

Il luogo di lavoro vale quale domicilio fiscale in assenza di relazioni famigliari presso il luogo di soggiorno del fine settimana (consid. 3b).

Sachverhalt ab Seite 54

BGE 125 I 54 S. 54

Dr. sc. nat. R. wurde am 25. Juni 1956 in S. auf Sardinien geboren. Während seine Familie nach wie vor in Italien lebt, hält er sich seit dem Jahre 1981 in der Schweiz auf. Von Zürich, wo er an der Eidgenössischen

Technischen Hochschule (ETH) im Fach Chemie doktorierte, zog er im Oktober 1987 nach A. (ZH). Dort wurde er im Jahre 1994 eingebürgert; seither ist er schweizerisch-italienischer Doppelbürger. R. ist unverheiratet, lebt allein und hat am B.-weg

BGE 125 I 54 S. 55

eine 2-Zimmer-Wohnung gemietet; Steuern bezahlte er bis anhin in A. Seit dem 1. September 1994 arbeitet R. für die X. AG in Basel, wo er sich auf den 1. Juli 1995 als Wochenaufenthalter angemeldet hat. Zuerst wohnte er in Basel in einer möblierten 11/2-Zimmer-Wohnung; am 15. August 1995 zog er nach C. (BS). Seit dem 1. März 1996 bewohnt er dort (allein) eine 2-Zimmer-Wohnung an der D.-gasse. Am 23. August 1996 verfügte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, R. sei ab dem 1. Januar 1997 im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig. Diesen Entscheid bestätigte die Steuerverwaltung Basel-Stadt am 18. November 1996 auf Einsprache hin. Hiergegen hat R. am 19. Dezember 1996 beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde eingereicht mit dem Antrag, den Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass er weiterhin in A. im Kanton Zürich steuerpflichtig sei; er rügt eine Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV (Doppelbesteuerungsverbot) und bestreitet das Besteuerungsrecht des Kantons Basel-Stadt, wobei er aber auch die Frage nach der Steuerhoheit des Kantons Zürich ab 1. Januar 1997 aufwirft. Das Bundesgericht hat die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Basel-Stadt abgewiesen und jene gegen den Kanton Zürich gutgeheissen.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

1. a) Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über die Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf (BGE 123 I 289 E. 1a S. 291 f., mit Hinweisen). Vorliegend ist ein solcher Vorentscheid über die Steuerhoheit (sog. Steuerdomizilentscheid) angefochten; er kann, wenn die Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV gerügt wird, ohne Erschöpfung des kantonalen Instanzenzugs direkt mit staatsrechtlicher Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 86 Abs. 2 OG; vgl. BGE 123 I 289 E. 1a S. 291 f.). b) Eine gegen Art. 46 Abs. 2 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

BGE 125 I 54 S. 56

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).

2. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV steht die Besteuerung des Einkommens und beweglichen Vermögens unselbständig erwerbender Personen dem Kanton zu, in welchem sich deren Steuerdomizil befindet. Darunter ist in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz zu verstehen, d.h. der Ort, an dem sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo

der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt (Urteil vom 20. Januar 1994 in: ASA 63 S. 839 E. 2a). Keine entscheidende Bedeutung kommt diesbezüglich dem polizeilichen Domizil zu: Das Hinterlegen der Schriften und das Ausüben der politischen Rechte bilden - zusammen mit dem übrigen Verhalten der betreffenden Person - blosse Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz (vgl. BGE 123 I 289 E. 2a S. 293 f., mit Hinweisen). a) Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, namentlich wenn Arbeits- und sonstiger Aufenthaltsort auseinander fallen, ist für die Ermittlung des Steuerwohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem der beiden sie stärkere Beziehungen unterhält. Der Lebensmittelpunkt bestimmt sich dabei nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich die Lebensinteressen erkennen lassen, nicht nach bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person (BGE 123 I 289 E. 2b S. 294, mit Hinweisen); der steuerliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. b) Das Steuerdomizil von Unselbständigerwerbenden liegt grundsätzlich am Arbeitsort, von dem aus sie für längere oder unbestimmte Zeit der täglichen Erwerbstätigkeit nachgehen (vgl. BGE 123 I 289 E. 2b S. 294, mit Hinweisen). aa) Eine Ausnahme besteht nach ständiger Rechtsprechung für verheiratete Steuerpflichtige, die täglich oder an den Wochenenden regelmässig zu ihrer Familie zurückkehren: Die durch persönliche und familiäre Bande begründeten Beziehungen werden für stärker erachtet als jene zum Arbeitsort; deshalb sind diese Steuerpflichtigen in der Regel am Aufenthaltsort der Familie zu besteuern (vgl. Urteil vom 20. Januar 1994 in: ASA 63 S. 839 E. 2b; LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Doppelbesteuerung, § 3, I B, 2a Nrn. 1-3, 5, 9-12, 14, 16, 18, und dort erwähnte Praxis); anders verhält es sich grundsätzlich nur, wenn sie in leitender Stellung tätig

sind (BGE 121 I 14 E. 4a S. 16; LOCHER, a.a.O., § 3, I B, 2a Nr. 9 und § 3, I B, 1b Nrn. 1-17). bb) 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 welchen das Bundesgericht entscheidet, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Steuerdomizil 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 Übergewicht begründen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Steuerdomizil 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, dort ein Konkubinatsverhältnis haben oder über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen (vgl. Urteil vom 20. Januar 1994 in: ASA 63 S. 840 f. E. 2c, mit Hinweisen). Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen (vgl. Urteil vom 9. Dezember 1992 in: ASA 62 S. 446 E. 4). cc) Erfahrungsgemäss führt die Pflege familiärer Beziehungen zu einer engeren Verbundenheit mit einem Ort als andere Kontakte; Konsequenz dieses Umstandes ist, dass bei ledigen Steuerpflichtigen kaum Ausnahmen vom Steuerdomizil am Arbeitsort vorkommen, wenn sie an jenem Ort, wo sie die Wochenenden verbringen, keine familiären Beziehungen unterhalten. Nur mit Zurückhaltung ist anzunehmen, dass die Beziehungen zum Ort der Wochenendaufenthalte stärker sind als jene zum Arbeitsort. Dies ist im Übrigen durchaus sachgerecht: Sinn und Zweck der direkten Steuern ist es, die allgemeinen Leistungen abzugelten, welche das Gemeinwesen für seine Mitglieder erbringt. Nun nehmen ledige Steuerpflichtige ohne Familie die öffentliche Infrastruktur und die Leistungen des Gemeinwesens in ungleich grösserem Masse an dem Ort in Anspruch, an welchem sie einer Erwerbstätigkeit nachgehen und sich demzufolge mehrheitlich aufhalten, als am Ort, wo sie ihre Freizeit verbringen. Diesbezüglich unterscheiden sie sich von jenen Steuerpflichtigen, die über enge familiäre Bindungen am Leben teilhaben, das sich

am Aufenthaltsort der Familie abspielt. So hat das Bundesgericht in einem kürzlich ergangenen Entscheid festgestellt, das Steuerdomizil einer ledigen, 43-jährigen Frau, die über keine näheren Familienangehörigen verfügt, liege dort, wo sie seit acht Jahren arbeitet und während der Woche in einer möblierten 1-Zimmer-Wohnung lebt, ungeachtet dessen, dass sie andernorts eine 2-Zimmer-Eigentumswohnung erworben hat, in welcher sie regelmässig Wochenenden und Ferien verbringt, und dass sie ihren ganzen Freundes- und Bekanntenkreis auch dort unterhält (vgl. Urteil vom 2. September 1997 in: Praxis 87/1998 Nr. 4 S. 24 f. E. 2c).

3. Der Beschwerdeführer macht geltend, er halte sich lediglich in dem Masse in Basel auf, wie es seine berufliche Tätigkeit verlange; die Freizeit (Wochenenden und Ferien) verbringe er regelmässig in A. Da er zu diesem Ort die engsten persönlichen und affektiven Beziehungen habe, liege sein steuerrechtlicher Wohnsitz dort. a) Der Beschwerdeführer wohnt und arbeitet während der Woche in C. bzw. Basel. Wenn er sich in A. aufhält, lebt er dort grundsätzlich allein; es handelt sich dabei nicht um einen Familienort im Sinne der dargestellten Rechtsprechung, hat der Beschwerdeführer doch keine Familienangehörigen, die in der Schweiz leben. Deshalb lässt sich aus den von ihm zitierten Bundesgerichtsurteilen nichts zu seinen Gunsten ableiten; diese betreffen allesamt den Wohnort der Familie. Ledige Steuerpflichtige ohne intensive Kontakte zu nahen Familienangehörigen begründen nach dem Gesagten nur ausnahmsweise dort ein Steuerdomizil, wo sie sich in ihrer Freizeit aufhalten. Sie haben den Nachweis eines vom Arbeitsort abweichenden Lebensmittelpunktes selbst zu erbringen, kann doch vom Kanton, in dem sie ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen, nicht verlangt werden, das Überwiegen ihrer persönlichen Beziehungen zum Arbeitsort zu beweisen (vgl. Urteil vom 2. September 1997 in: Praxis 87/1998 Nr. 4 S. 25 E. 2c). b) Dem Beschwerdeführer gelingt es nicht, eine stärkere Verbindung mit A. als mit Basel nachzuweisen: Seine persönlichen Beziehungen zum Kanton Zürich erscheinen nicht unbedeutend; sie reichen jedoch nicht aus, um die Bindung aufzuwiegen, welche zu Basel bzw. C. aufgrund der täglichen Arbeit und des Verweilens während der Woche besteht. Nach eigenen Angaben handelt es sich beim Verhältnis des Beschwerdeführers mit K. nicht um ein Konkubinat, sondern um eine "feste Partnerschaft"; beide haben eine eigene Wohnung, verbringen jedoch angeblich die Wochenenden gemeinsam in A. bzw. Zürich. Da die Partner nicht zusammen leben, ist die

bestehende Beziehung nicht derart eng, dass ihr bei der Bestimmung des Steuerdomizils grösseres Gewicht beizumessen wäre. Auch der Einbürgerung in A. kommt in Anbetracht der Lebensgeschichte des Beschwerdeführers keine grosse Bedeutung zu; dieser verfügt abgesehen vom Bürgerrecht über keine intensiven Beziehungen zu diesem Ort, ist er doch dort weder aufgewachsen noch zur Schule gegangen. Er hat vielmehr in Zürich doktoriert, wo er damals auch gewohnt hat. Nach A. ist er erst im Alter von 31 Jahren gezogen; in den dort ortsansässigen Vereinen ist er nicht aktiv. Dem Instruktionskurs, den er bei der Zivilschutzorganisation von A. absolviert hat, ist diesbezüglich keine Bedeutung beizumessen. Abgesehen von den unmittelbaren Nachbarn lebt der grosse Teil der Bekannten, auf die er sich mittels schriftlicher Bestätigungen beruft, in der Stadt Zürich und nicht in A. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer offenbar einen Teil seiner Wochenenden mit K. in deren Wohnung an der E.-strasse in Zürich verbringt, verdeutlicht weiter, dass er nicht speziell mit seinem bisherigen Wohnort A., sondern mehr mit dem Raum Zürich insgesamt verbunden ist. Unerheblich ist, dass der Beschwerdeführer nur wegen eines unfreiwilligen Stellenverlustes in Basel arbeitet und gedenkt, möglichst bald wieder in Zürich erwerbstätig zu sein. Im Zeitpunkt, ab dem der Kanton Basel-Stadt das Besteuerungsrecht beansprucht, war der Beschwerdeführer 40 Jahre alt und seit knapp 21/2 Jahren bei der X. AG

tätig; von einer blossen Zwischenlösung, die nur vorübergehender Natur wäre, kann demnach nicht die Rede sein. Weiter fällt ins Gewicht, dass der Beschwerdeführer in Basel bereits die dritte Wohnung gemietet hat, die - wie jene in A. - immerhin über zwei Zimmer verfügt und die er selbst möbliert hat. Trotz der Chorproben, die der Beschwerdeführer häufig am Mittwochabend in Zürich besucht, hält er sich mehrheitlich in Basel auf. Es erscheint wenig glaubwürdig, dass er dort weder zu Berufskollegen noch zu Nachbarn irgendwelche Beziehungen geknüpft hat. Überdies wird er wohl - entgegen der Behauptung in der Beschwerdeschrift - seine Besorgungen zu einem guten Teil unter der Woche in Basel erledigen müssen; er wird kaum alles bis zum Wochenende aufschieben können. c) Die Kritik des Beschwerdeführers am Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung ist unbegründet. Diese hat - entgegen den Vorbringen in der Beschwerdeschrift - ausführlich und verständlich dargelegt, welche Gründe sie zum angefochtenen Entscheid bewogen haben. Im Übrigen war sie zur Vornahme weiterer

Sachverhaltsabklärungen nicht verpflichtet. Aufgrund der bekannten Umstände oblag es dem Beschwerdeführer, selbst den Beweis seiner überwiegenden persönlichen Beziehungen zu A. zu erbringen (vgl. E. 3a). Die kantonale Steuerverwaltung muss sich ferner nicht vorwerfen lassen, ihre Haltung zum Steuerdomizil des Beschwerdeführers gewechselt zu haben: Es lag für die Zeit vor dem 1. Januar 1997 keineswegs eine Anerkennung des Wochenaufenthalterstatus des Beschwerdeführer vor. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt muss sich bereits deshalb nicht auf eine Veränderung der tatsächlichen Begebenheiten berufen können, um ihren heutigen Standpunkt einnehmen zu dürfen.