

## Interkantonaies Steuerrecht

### Steuerdomizil

#### Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 3. Juli 1998

*Hauptsteuerdomizil bei Wochenaufenthalt. Das Steuerdomizil einer alleinstehenden Person befindet sich grundsätzlich an dem Ort, an dem sie sich während der Woche aufhält, um ihrem Erwerb nachzugehen. Bei engen persönlichen Beziehungen zum elterlichen Domizil und regelmässiger Heimkehr am Wochenende befindet sich der steuerliche Wohnsitz dagegen am Familienort. Daran ändert auch eine verhältnismässig geringe Entfernung zwischen Arbeits- und Familienort nichts, wenn es dem Steuerpflichtigen mangels vorhandener Verkehrsmittel nicht möglich ist, jeden Abend an den Familienort zurückzukehren.*

#### I. Sachverhalt

A. G. X. wurde 1965 geboren und ist ledig. Er absolvierte von 1987 bis 1989 bei der T. AG in Basel eine Banklehre. Er hatte dabei Wohnsitz bei seinen Eltern in B. im Laufental, welches damals noch zum Kanton Bern gehörte und später zum Kanton Basel-Landschaft wechselte. In Basel stand ihm ein Zimmer in Untermiete zur Verfügung, wo er während der Woche übernachtete. Auf den 1. Januar 1990 meldete G. X. sich als Wochenaufenthalter in Basel-Stadt an, nachdem er im November 1989 in Basel eine Einzimmerwohnung mit einer Fläche von 23 m<sup>2</sup> gemietet hatte. Am 1. November 1991 begann er bei der U. AG in Basel eine zusätzliche interne Ausbildung zum Analytiker-Programmierer, die bis 10. Juni 1994 dauerte.

B. Mit Verfügung vom 20. August 1991 erklärte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) G. X. ab 1. Januar 1991 als im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig. Die von G. X. dagegen eingereichte Einsprache wurde von der Steuerverwaltung am 3. März 1992 abgewiesen. Ebenso wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt den von G. X. erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 17. November 1994 (versandt am 18. Dezember 1996) ab.

C. G. X. hat am 17. Januar 1997 staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 46 Abs. 2 BV) erhoben. Er beantragt, den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 18. Dezember 1996 (recte 17. November 1994) aufzuheben und festzustellen, dass er für den Zeitraum vom Januar 1991 bis 31. Dezember 1993 ausschliesslich im Kanton Bern und vom 1. Januar bis 28. Februar 1994 ausschliesslich im Kanton Basel-Landschaft steuerpflichtig sei; eventualiter seien die Veranlagungsverfügungen des Kantons Bern für den Zeitraum vom 1. Januar 1991 bis 31. Dezember 1993 und des Kantons Basel-Landschaft vom 1. Januar bis 28. Februar 1994 aufzuheben und die genannten Kantone zu verpflichten, die unrechtmässig erhobenen Steuern zuzüglich Verzugszins von 5% zurückzuerstatten.

Das Finanzdepartement des Kantons Basel-Stadt beantragt die Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern hat auf Vernehmlassung verzichtet. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft schliesst auf Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde gegenüber dem Kanton Basel-Landschaft.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. Bei der staatsrechtlichen Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 46 Abs. 2 BV) muss der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden (Art. 86 Abs. 2 OG). Es sind daher auch neue Vorbringen zulässig (BGE 109 Ia 312 E. 1, mit Hinweisen). In die Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen den Entscheid des Kantons Basel-Stadt über die Steuerpflicht konnte der Beschwerdeführer auch die bereits in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungen der Kantone Bern und Basel-Landschaft mit einbeziehen (Art. 89 Abs. 3 OG).

2. a) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Steuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (vgl. Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGE 123 I 289 E. 2a; Urteil vom 20. Januar 1994, ASA 63 S. 836 E. 2a, je mit Hinweisen). Ähnlich umschreiben jetzt auch Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14] und Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11) den Steuerwohnsitz von natürlichen Personen. 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. Dabei kommt dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder die politischen Rechte ausgeübt werden, 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. die zitierten Urteile).

b) Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, 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. 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 Lebensunterhaltes dauernder Natur (BGE 123 I 289 E. 2b; zitiertes Urteil in ASA 63 S. 836 E. 2a).

Das Bundesgericht hatte sich in seiner bisherigen Rechtsprechung zu Steuerwohnsitzen lediger Erwerbstätiger, die sich am Wochenende bzw. an den arbeits-

freien Tagen regelmässig ausserhalb ihres Arbeitsortes aufhalten, zur Hauptsache mit steuerpflichtigen Personen zu befassten, die enge familiäre Beziehungen zu ihren Eltern und Geschwistern pflegten. Bei solchen Steuerpflichtigen, die unselbständig erwerbstätig sind und keine leitende Stellung innehaben, ist das Steuerdomizil grundsätzlich am Arbeitsort, ausser wenn sie regelmässig an den Familienort zurückkehren und ihre persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen zu diesem Ort diejenigen zum Arbeitsort überwiegen (vgl. aus der Rechtsprechung, BGE 113 Ia 465 E. 4b; 111 Ia 41 E. 3; Urteile vom 20. Januar 1994, ASA 63 S. 836 und StR 49/1994 S. 580; vom 9. Dezember 1992, ASA 62 S. 443; Locher, Doppelbesteuerung, § 3 IB 2b Nr. 1 – 7, 9, 11 und 22). Die beruflichen Interessen dürfen somit in diesen Fällen nicht einfach vor die affektiven Beziehungen gestellt werden, bloss weil der Steuerpflichtige ledig ist. Hingegen sind bei ledigen Steuerpflichtigen die weiteren Erfordernisse, namentlich die regelmässige Rückkehr, streng zu handhaben, sind doch die Beziehungen einer ledigen Person zur elterlichen Familie im allgemeinen doch eher lockerer als die Bindungen unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist deshalb vermehrt zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder andern Ort ein Übergewicht begründen, wie namentlich ein besonderer Freundes- und Bekanntenkreis, besondere gesellschaftliche Beziehungen, ein eigenes Haus oder eine eigene Wohnung (zitiertes Urteil in ASA 63 S. 836 E. 2c; Locher, a.a.O., § 3 IB 2b Nr. 3, 5 und 11). Wenn die steuerpflichtige Person enge Beziehungen zum Ort der Familie darzulegen vermag, obliegt es dem Kanton, in dem sie sich während der Arbeitswoche aufhält, überwiegende persönliche Beziehungen zum Arbeitsort nachzuweisen (zitiertes Urteil, ASA 63 S. 836 E. 3c; Urteil vom 2. September 1997, Praxis 1998 Nr. 4 E. 2b in fine).

c) Der Beschwerdeführer war im Jahre 1991 bereits 26 Jahre alt und damit kein ganz junger Erwachsener mehr. Dieser Umstand allein spricht nicht gegen den Familienort als Steuerdomizil, doch ist in einem solchen Fall aufgrund der weiteren Umstände besonders genau zu prüfen, wo sich in der massgebenden Periode (1991–1994) der Lebensmittelpunkt befunden hat. Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer noch regelmässig die Wochenenden bei seinen Eltern in B. verbringt. Er verfügt dort im Einfamilienhaus seiner Eltern über ein eigenes Zimmer. Zudem ist er in B. in der örtlichen Feuerwehr und Mitglied des Schützenvereins (vgl. Fragebogen). Die enge Beziehung des Beschwerdeführers zu B. wird auch durch Schreiben der Eltern und Geschwister sowie von Nachbarn und des Präsidenten der Schützengesellschaft B. bestätigt. Diese Bestätigungen als blosses Gefälligkeitschreiben zu betrachten, wie das Finanzdepartement es tut, geht nicht an, zumal die Steuerverwaltung keinen Hinweis darauf geben kann, dass der Beschwerdeführer in Basel ausser bei der Arbeit und der Ausbildung irgendwelche weiteren persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen pflegt, geschweige denn solche, welche diejenigen zum Familienort überwiegen würden. Auch weist die Tatsache, dass er sich in – wenn auch berufsbegleitender – Ausbildung befindet, darauf hin, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen noch am Ort seiner Familie befindet. Dass der Beschwerdeführer nicht jeden Tag nach B. zurückkehrt, obwohl B. nur rund 25 km von Basel entfernt ist, ändert dabei nichts, musste er doch während der Ausbildung zum Analytiker-Programmierer vielfach noch nach dem

üblichen Arbeitsschluss bis 20.00 Uhr oder länger für das Lösen der Übungsaufgaben das Computersystem der U. AG beanspruchen, was er tagsüber nicht tun konnte, und konnte er deshalb nicht mit dem öffentlichen Verkehrsmittel an den Familienort zurückkehren. Auch deutet die Miete der lediglich 23 m<sup>2</sup> grossen Einzimmerwohnung zu einem monatlichen Mietzins von Fr. 505.– in Basel nicht darauf hin, dass der Beschwerdeführer dort bereits seinen Lebensmittelpunkt begründet hätte.

Der vorliegende Fall weist Ähnlichkeiten mit dem vom Bundesgericht in ASA 63 S. 836 ff. beurteilten Fall auf, wo das Bundesgericht bei einem nicht mehr jungen ledigen Steuerpflichtigen ebenfalls ein Steuerdomizil am Ort der elterlichen Familie bejaht hat. Er unterscheidet sich aber von dem in ASA 62 S. 443 ff. entschiedenen Fall, wo insbesondere die Beziehungen der ledigen Steuerpflichtigen nicht nur zum elterlichen Ort, sondern auch zum Arbeitsort für die Annahme des letzteren als Steuerdomizil gesprochen haben. Es bleibt daher dabei, dass als steuerlicher Wohnsitz des Beschwerdeführers B. zu betrachten ist. Die staatsrechtliche Beschwerde ist demzufolge gegenüber dem Kanton Basel-Stadt gutzuheissen und gegenüber den Kantonen Basel-Landschaft und Bern abzuweisen. Damit erübrigt es sich, auf den Eventualantrag einzutreten.

3. Der Beschwerdeführer beantragt auch, es sei festzustellen, dass sich sein Steuerdomizil ab 1. Januar 1991 in B. befindet.

Angefochten ist im vorliegenden Fall ein Vorentscheid, mit dem der Kanton Basel-Stadt die Steuerhoheit ab 1. Januar 1991 für sich in Anspruch genommen hat. Zur Wiederherstellung des verfassungsmässigen Zustandes genügt es deshalb, wenn der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission samt der Verfügung der Steuerverwaltung vom 20. August 1991 und dem Einspracheentscheid vom 3. März 1992 aufgehoben werden. Mit der Aufhebung sämtlicher Entscheide über die Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt steht fest, dass der Beschwerdeführer im Kanton Basel-Stadt ab 1. Januar 1991 nicht steuerpflichtig ist, und ist der verfassungsmässige Zustand wieder hergestellt. Einer Feststellung über die Steuerpflicht im Kanton Bern bzw. (ab 1. Januar 1994) Kanton Basel-Landschaft, deren Veranlagungsverfügungen das Doppelbesteuerungsverbot nicht verletzen, bedarf es hierzu nicht.

4. Das Finanzdepartement macht geltend, auch bei Gutheissung der staatsrechtlichen Beschwerde seien gestützt auf Art. 156 Abs. 6 OG die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und es sei ihm keine Prozessentschädigung zuzusprechen, da der Beschwerdeführer erstmals mit der staatsrechtlichen Beschwerde Beilagen eingereicht habe und vorher nicht einmal versucht habe, nachzuweisen, dass seine Beziehungen zu B. stärker seien als diejenigen zu Basel. Dem Antrag ist nicht stattzugeben. Der Beschwerdeführer hatte bereits im Fragebogen vom 23. Juli 1991 konkret und ausführlich seine Beziehungen zu B. dargelegt. Er hat auch in der Rekurschrift an die Steuerrekurskommission diese Begründung wiederholt und als Beweis dafür Erkundigungen bei seinem Vater angeboten. Solche wurden offenbar

seitens der Steuerrekurskommission nicht eingeholt. Auch ergibt sich ohne weiteres aus den Fahrplänen, dass mit öffentlichen Verkehrsmitteln eine Heimkehr des Beschwerdeführers in der Nacht nicht möglich war. Es besteht daher kein Anlass, von der üblichen Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der unterliegenden Partei abzuweichen (Art. 156 Abs. 1 und Art. 159 Abs. 1 OG).

*Demgemäss wird erkannt:*

Die staatsrechtliche Beschwerde wird gutgeheissen, und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 17. November 1994 sowie der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt vom 3. März 1992 und die Verfügung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt vom 20. August 1991 werden aufgehoben.