

Entscheide

Interkantonaies Steuerrecht

Steuerdomizil / Doppelbesteuerungsverfahren, Verwirkung

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 20. Mai 1999

Hauptsteuerdomizil einer alleinstehenden Personen. Doppelbesteuerungsbeschwerde: Verwirkung des Beschwerderechts des Steuerpflichtigen, der trotz Kenntnis des konkurrierenden Besteuerungsanspruchs eines anderen Kantons der Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung oder zur Zahlung der Steuerforderung vorbehaltlos nachkommt. Verwirkung der Besteuerungskompetenz des Kantons, der trotz Kenntnis des für die Steuerpflicht massgeblichen Sachverhalts mit der Geltendmachung seines Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet.

I. Sachverhalt:

A.- X. arbeitete bis zu seiner Pensionierung per 30. Juni 1995 als Drogist im Kader der Y. AG in B./BL. Am 15. Oktober 1984 wurde er in S./NW als Zuzüger von E./BL registriert und in dieser Gemeinde auch ununterbrochen besteuert, bis und mit der Steuerperiode 1995/96 rechtskräftig. Zusätzlich übte er eine zweifache Nebenerwerbstätigkeit für den Verein S. aus: einerseits als Sektionschef für die Region der beiden Basel, andererseits als zentraler Schatzmeister. Im Jahre 1996 wurde er zum gesamtschweizerischen Zentralpräsident des Vereins S. gewählt.

Auf den 1. April 1990 meldete er sich als Wochenaufenthalter in der Stadt Basel, wo er eine unmöblierte 2-Zimmer-Zweitwohnung mietete. Deswegen nahm die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt mit Steuerdomizilentscheid vom 21. Oktober 1992 rückwirkend per 1. Januar 1991 die Hauptbesteuerungskompetenz gegenüber dem Pflichtigen in Anspruch. Nach erfolgloser Einsprache rekurrierte X. am 3. Juni 1993 an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt, die am 30. August 1995 den Einspracheentscheid vom 3. Mai 1993 bestätigte und ihre Urteilsbegründung dem Rekurrenten am 8. Juni 1998 zukommen liess.

B.- Mit Eingabe vom 6. Juli 1998 hat X. Doppelbesteuerungsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Er beantragt, es sei der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 30. August 1995 aufzuheben und festzustellen, dass der Beschwerdeführer auch nach dem 1. Januar 1991 ausschliesslich im Kanton Nidwalden steuerpflichtig sei. Eventualiter seien alle seit dem 1. Januar 1991 ergangenen Veranlagungsverfügungen des Kantons Nidwalden aufzuheben und die in diesem Kanton unrechtmässig erhobenen Steuern zuzüglich Zins zurückzuerstaten.

Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt sowie die Steuerverwaltung des Kantons Nidwalden beantragen jeweils die Abweisung der Beschwerde gegenüber ihrem Kanton.

II. Entscheidungsgründe

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 125 I 54 E. la S. 55, 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).

b) Mit der Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen die Steuerveranlagung des zweitverfügenden Kantons kann innert der Beschwerdefrist auch die bereits rechtskräftige Steuerveranlagung des erstverfügenden Kantons angefochten werden (Art. 89 Abs. 3 OG). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verwirkt ein Steuerpflichtiger aber das Recht zur staatsrechtlichen Beschwerde wegen Doppelbesteuerung, wenn er der Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung vorbehaltlos nachkommt oder den von ihm geforderten Steuerbetrag vorbehaltlos bezahlt, obgleich er in diesem Zeitpunkt vom kollidierenden Steueranspruch eines anderen Kantons Kenntnis hat. Ein solches Verhalten bildet eine Anerkennung des zuerst erhobenen Steueranspruchs auf die Gefahr doppelter Besteuerung hin; wer ihn trotz Kenntnis dieser Gefahr anerkennt, kann sich nicht beklagen, wenn die Gefahr sich dann verwirklicht. Indessen wird die Verwirkung nicht von Amtes wegen berücksichtigt, sondern nur auf Einrede des Kantons, dessen Steueranspruch dermassen anerkannt wurde (BGE 123 I 264 E. 2d S. 267; ASA 64 167 E. 4 S. 171, je mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall beantragt der Pflichtige eventualiter, die ab dem 1. Januar 1991 im Kanton Nidwalden erfolgten Veranlagungen seien aufzuheben. Hinsichtlich der Steuerjahre 1991 bis 1996 hat er sich dort jedoch in Kenntnis des kollidierenden basel-städtischen Steueranspruches definitiv veranlagern lassen und seine Steuern auch vorbehaltlos bezahlt. Bezüglich der genannten Zeitspanne hat er sein Beschwerderecht gegenüber dem Kanton Nidwalden somit verwirkt, was von diesem einredeweise auch tatsächlich geltend gemacht wird.

2. a) Eine gegen Art. 46 Abs. 2 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).

b) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV (vgl. BGE 125 I 54 E. 2 S. 56 ff., mit Hinweisen) bestimmt sich das Steuerdomizil einer natürlichen Person in der Regel nach dem zivilrechtlichen Wohnsitz, d.h. dem Ort, wo sich die Person in der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt. 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 – bloss Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz.

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; der steuerliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar.

Das Steuerdomizil von Unselbständigerwerbenden liegt grundsätzlich am Arbeitsort, von dem aus sie für längere oder unbestimmte Zeit der täglichen Erwerbstätigkeit nachgehen. 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; anders verhält es sich grundsätzlich nur, wenn sie in leitender Stellung tätig sind.

3. Mit dieser Rechtsprechung steht im Einklang, wenn der Kanton Basel-Stadt gegenüber dem Beschwerdeführer die Hauptbesteuerungskompetenz in Anspruch genommen hat. Stärkere Beziehungen als zum Kanton Nidwalden und somit ein Übergewicht zugunsten des Kantons Basel-Stadt ergeben sich schon daraus, dass die Stadt Basel während der hier streitigen Zeitspanne nicht nur Wohn-, sondern auch Arbeitsort des Pflichtigen war, nämlich im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Vereins-Sektionschef für die Region beider Basel. Dass der Bezug zu diesem Kanton sich dabei nur auf einen Teil einer seiner beiden Nebenerwerbstätigkeiten (zuletztlich zu der Funktion als zentralem Verbands-Schatzmeister) beschränkte, ändert daran nichts, da den Beschwerdeführer in der gleichen Zeit nichts mit dem Kanton Nidwalden verband, das diesem – selbst abgeschwächten – Übergewicht entgegenstanden hätte. Dort befand sich nämlich weder ein Arbeits- noch der Familienort des Beschwerdeführers, da er in S./NW alleine lebte und nicht einmal eine Nebenerwerbstätigkeit ausübte. Darüber hinaus könnte – was hier aber nicht einmal entscheidend notwendig ist – zur Bestimmung des Zentrum der Lebensinteressen auf die Nähe der basel-städtischen Wohnung zum Kanton Basel-Landschaft abgestellt wer-

den, der in mehrfacher Hinsicht einen wichtigen Bezugspunkt für den Beschwerdeführer darstellte: erstens als Arbeitsort seiner Haupterwerbstätigkeit, zweitens als zweiter Teiltätigkeitsbereich seiner Aktivität als Sektionschef beider Basel, drittens als Gegend, wo sowohl seine beiden erwachsenen Kinder als auch seine (gerichtlich von ihm getrennte) Ehefrau lebten, Letztere in einem Haus, das ihm gehörte und das er ihr vermietete.

An dieser Gewichtung würde nichts ändern, wenn die Darstellung des Beschwerdeführers zutreffen sollte, dass er seine basel-städtische Zweitwohnung nur wegen ihrer Nähe zum Bahnhof und zum Flughafen gewählt habe, da seine Haupterwerbstätigkeit in den hier streitigen Jahren mit einer intensiven Reisetätigkeit im In- und Ausland verbunden gewesen sei. Ebenso wenig ist von Bedeutung, ob er diese Wohnung während gewisser seiner Geschäftsreisen untervermietete. Angesichts des Übergewichts des Arbeitsortes im Falle von alleinstehenden Erwerbstätigen ist hier schliesslich nicht von Belang, dass die gesellschaftlichen und kulturellen Verbindungen sowie die Ferien- bzw. Freizeitbeschäftigungen des Beschwerdeführers sich vornehmlich, wenn nicht sogar beinahe ausnahmslos im Kanton Nidwalden abspielten.

4. Der Beschwerdeführer und der Kanton Nidwalden machen zusätzlich geltend, der Steueranspruch des Kantons Basel-Stadt sei verwirkt.

a) Nach der Rechtsprechung (BGE 123 I 264 E. 2c S. 266; 94 I 318 E. 4a S. 321; 91 I 467 E. 4 S. 475; ASA 64 167, 56 85, je mit Hinweisen) verwirkt ein Kanton, der die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen kennt oder kennen kann, das Recht auf Besteuerung, wenn er gleichwohl mit der Geltendmachung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet und wenn überdies ein anderer Kanton bei Gutheissung dieses erst nachträglich erhobenen Steueranspruchs zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell ordnungsgemäss, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat. Dabei gilt bei periodischen Steuern die Veranlagung in der Regel als verspätet, wenn sie nach Ablauf der in Frage stehenden Periode eingeleitet oder ihr Abschluss ohne ausreichenden Grund ungebührlich lange verzögert wird.

Gemäss der Rechtsprechung kann diese Einrede jedoch nur von einem anderen Kanton, nicht aber vom Steuerpflichtigen selber erhoben werden (BGE 123 I 264 E. 2c S. 267, mit Hinweisen).

b) Unter Verwirkungsgesichtspunkten sind vorliegend zwei Aspekte problematisch.

Erstens ist zu bedenken, dass sich der Beschwerdeführer auf den 1. April 1990 als Wochenaufenthalter in Basel-Stadt angemeldet hatte. Ab diesem Zeitpunkt hätten die Behörden die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen zumindest kennen können. Gleichwohl haben sie mit der Geltendmachung des Steueranspruchs mehr als zwei Jahre zugewartet, dann aber mit ihrem Steuerdomizilentscheid vom 21. Okt-

ober 1992 über die laufende (einjährige) Steuerperiode hinaus ihren Besteuerungsanspruch rückwirkend auch für das vorangehende Steuerjahr 1991 geltend gemacht.

Ein zweites Problem wirft die Dauer des baselstädtischen Verfahrens auf: Der Steuerdomizilentscheid erging am 21. Oktober 1992, der Einspracheentscheid am 3. Mai 1993. Die Steuerrekurskommission traf ihren Rekursentscheid erst am 30. August 1995. Zudem lässt nichts in den Akten den Schluss zu, dass dem Rekurrenten sofort ein Entscheiddispositiv zugestellt worden wäre. Ein solches wurde erst mit der schriftlichen Urteilsbegründung versandt, beinahe drei weitere Jahre später, nämlich am 8. Juni 1998. Der Pflichtige wurde somit, nachdem er anfangs Juni 1993 gegen den Einspracheentscheid rekuriert hatte, während mehr als fünf Jahren im Unklaren gelassen, wie es sich hinsichtlich seiner Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt verhielt, wovon beinahe drei Jahre, nachdem ein Entscheid schon gefällt worden war. Selbst seitens einer stark überlasteten Behörde ist diese Vorgehensweise nicht mehr nachvollziehbar.

Im vorliegenden Fall kann diesen beiden Problemen jedoch nicht unter Verwirkungsgesichtspunkten Rechnung getragen werden. Denn die Verwirkung ist ein Institut zugunsten der steuererhebenden Kantone und nicht der Steuerpflichtigen. Ihr Sinn und Zweck liegt darin, den betroffenen Zweitkanton – hier Nidwalden – davor zu bewahren, schon bezogene Steuern auf Grund eines an sich vorrangigen, aber erst ungebührlich spät erhobenen Steueranspruches zurückerstatten zu müssen. Eine solche Rückerstattung steht vorliegend aber nicht zur Diskussion, da der Steuerpflichtige sein Beschwerderecht gegenüber dem Kanton Nidwalden gerade hinsichtlich jener Zeitspanne (1991 bis 1996) verwirkt hat, die auch für eine mögliche Verwirkung der basel-städtischen Besteuerungskompetenz in Frage käme.

Der Beschwerdeführer war somit ab dem Steuerjahr 1991 im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig, ohne dass er aber Anspruch auf Rückerstattung der im Kanton Nidwalden schon vorbehaltlos bezahlten Steuern 1991 bis 1996 hätte. Diese Doppelbelastung mag hart sein. Der Steuerpflichtige hat sie sich indessen in erster Linie selbst zuzuschreiben. Um sie zu vermeiden und seine Interessen zu wahren, hätte er nicht mehr tun müssen, als seine Nidwaldner Steuern ab dem 21. Oktober 1992 nur unter Vorbehalt zu bezahlen. Nach den Akten hat er aber nicht nur dies unterlassen, sondern ganz davon abgesehen, den Nidwaldner Behörden den konkurrenzierenden basel-städtischen Steueranspruch überhaupt in irgendeiner Form mitzuteilen, so dass der Kanton Nidwalden erst mit der bundesgerichtlichen Einladung zur Vernehmung im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren davon erfuhr.

c) Die aussergewöhnlich lange Dauer des Verfahrens vor der Basler Steuerrekurskommission kann dennoch nicht ohne Folgen bleiben. Auch wenn der Rekursentscheid erst im Laufe des Jahres 1998 begründet und zugestellt worden ist, so entfaltet er doch hinsichtlich der Zeitspanne nach dem Urteilsdatum vom 30. August 1995 grundsätzlich keine Wirkung. Der Einfachheit halber kann eine Steuerpflicht des Beschwerdeführers im Kanton Basel-Stadt bis Ende des vollen Steuerjahres 1995 angenommen werden, da er seine – hier entscheidwesentliche – Nebenerwerbstä-

tigkeit als S. Verein-Sektionschef der Region beider Basel erst im Laufe des Jahres 1996 aufgegeben hat. Hinsichtlich der Perioden ab 1996 ist die Steuerpflicht des Beschwerdeführers gegebenenfalls aber neu zu beurteilen.

5. Nach dem Gesagten ist die staatsrechtliche Beschwerde somit abzuweisen, soweit sie sich gegen den Kanton Nidwalden richtet. Gegenüber dem Kanton Basel-Stadt ist sie hinsichtlich der Steuerjahre 1991 bis 1995 abzuweisen, ansonsten aber gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit sie sich gegen den Kanton Nidwalden richtet.

2. Die staatsrechtliche Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Kanton Basel-Stadt richtet, hinsichtlich der Steuerjahre 1991 bis 1995 abgewiesen. Im Übrigen wird sie in dem Sinne gutgeheissen, dass die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt über das Steuerdomizil des Beschwerdeführers ab 1. Januar 1996 neu zu befinden haben wird.