

Interkantonales Steuerrecht

Steuerdomizil

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 22. August 1997

Feststellung des Mittelpunkts der Lebensbeziehungen einer erwerbstätigen ledigen Person, die sich während der Woche am Arbeitsort aufhält und die Wochenenden häufig am Domizil ihrer Eltern verbringt. Verteilung der Beweislast.

I. Sachverhalt

X., geboren 1950, arbeitet seit ca. 1974, wenn auch zunächst mit Unterbrüchen, bei der B. AG bzw. der zur gleichen Firmengruppe gehörenden C. AG in Basel. Per 4. August 1983 meldete sie sich von M./BE kommend als Wochenaufenthalterin in Basel-Stadt an. Auf entsprechenden Fragebögen erklärte sie am 27. November 1984 und am 18. April 1990, dass sie alleine in einem möblierten 1-Zimmerstudio an der N.-Strasse 12 wohne und dass sie an Wochenenden und Feiertagen regelmässig zu ihren Eltern nach M. zurückkehre, wo sie in deren Haus eine eigene Wohnung eingerichtet habe und auch ihre Steuern bezahle. Wie schon frühere Steuererklärungen sandte sie auch jene von 1991 an die Steuerverwaltung mit dem Hinweis auf ihre Steuerpflicht im Kanton Bern zurück.

Mit Verfügung vom 3. April 1992 erklärte die Steuerverwaltung X. mit Wirkung ab 1. Januar 1992 als im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig. Die hiergegen erhobene Einsprache lehnte die Verwaltung mit Entscheid vom 29. Juli 1992 ab, ebenso die Steuerrekurskommission am 26. Oktober 1994 den gegen den Einspracheentscheid geführten Rekurs.

Gegen den am 17. Dezember 1996 versandten Entscheid der Steuerrekurskommission hat X. rechtzeitig beim Verwaltungsgericht Rekurs erhoben, mit welchem sie sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und Feststellung, dass sie im Kanton Basel-Stadt nicht steuerpflichtig sei, beantragt. Demgegenüber schliesst das Finanzdepartement auf Abweisung des Rekurses. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. In der Verhandlung des Verwaltungsgerichts sind die Rekurrentin und der Vertreter des Finanzdepartements zum Wort gelangt.

II. Entscheidungsgründe

1. ...

2. a) Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Rekurrentin ab 1. Januar 1992 kraft persönlicher Zugehörigkeit der Steuerhoheit des Kantons Basel-Stadt untersteht und damit hier steuerpflichtig ist. Die persönliche Zugehörigkeit ist gemäss § 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 des Steuergesetzes (StG) gegeben, wenn die Rekurrentin im massgeblichen Zeitpunkt im Kanton Wohnsitz gehabt oder tatsächlich gewohnt hat. Nach dieser Bestimmung sind ausserdem abweichende bundesrechtliche oder staatsvertragliche Vorschriften ausdrücklich vorbehalten. Bei interkantonalen Verhältnissen bedeutet dies, dass zur Vermeidung einer unzulässigen Doppelbesteuerung jene Regeln, die das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV entwickelt hat, zu beachten sind.

Nach dieser Praxis steht die Besteuerung des Einkommens und beweglichen Vermögens unselbständigwerbender Personen demjenigen Kanton zu, in welchem sich deren Steuer-

domizil befindet. Darunter ist in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz gemäss Art. 23 Abs. 1 ZGB zu verstehen, d.h. jener Ort, wo sich der Betreffende in der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (BGE 121 I 16, 111 Ia 42, 108 Ia 254; vgl. auch BJM 1993 S. 220 ff.; VGE vom 14. Februar 1997 i.S. I.K.-A., vom 23. Oktober 1996 i.S. S.C.C., vom 10. Mai 1996 i.S. P.W., vom 9. Februar 1996 i.S. M.L.). Dabei stellt das Bundesgericht allerdings nicht im Sinne einer starren Regel auf den zivilrechtlichen Wohnsitz ab, sondern misst den wirtschaftlichen Gegebenheiten ein etwas grösseres Gewicht bei, als sie es im Rahmen von Art. 23 Abs. 1 ZGB hätten. So haben Personen, die einer Erwerbstätigkeit nachgehen, in der Regel ihr Steuerdomizil am Arbeitsort (BGE 121 I 16; Locher, Doppelbesteuerung, § 3 I B, 1a; jeweils mit weiteren Hinweisen). Dieser ist daher geeignet, Wohnsitz zu begründen. Hält sich jemand abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, was namentlich 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 Steuerpflichtige die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 121 I 16, 104 Ia 266, 101 Ia 559 f.; BGE vom 20. Januar 1994 i.S. A.H. mit weiteren Hinweisen; BJM 1993 S. 220 ff.). Wesentlich sind dabei nebst dem Arbeitsort des Betreffenden etwa der Aufenthaltsort der Familie oder des Lebenspartners, eine allfällige Vereinstätigkeit oder politische Betätigung sowie der Freundeskreis. Bei der Gewichtung der einzelnen Schwerpunkte kommt normalerweise den persönlichen und familiären Beziehungen grosse Bedeutung zu. Sie werden nach der neuesten bundesgerichtlichen Praxis im allgemeinen als stärker erachtet als diejenigen, die sich aus der beruflichen Tätigkeit ergeben, mindestens bei Steuerpflichtigen, die keine leitende Stellung bekleiden (BGE 121 I 16; Locher, a.a.O. § 3 I B, 2a und 2b).

Was die familiären Verhältnisse einer Person betrifft, so kann nach der zitierten Rechtsprechung für die Frage des steuerlichen Wohnsitzes auch die elterliche Familie, einschliesslich der Geschwister, von Bedeutung sein, weshalb ledige Personen ihr Steuerdomizil unter Umständen auch am Ort der Familienniederlassung haben können. Voraussetzung dafür ist, dass sie regelmässig, d.h. täglich oder wöchentlich dorthin zurückkehren. Allenfalls kann es aber auch genügen, wenn die betreffende Person nur etwa alle zwei Wochen an den Ort familiärer Bindungen zurückkehrt, denn bei diesem Erfordernis sind eventuell lange Reisezeiten und hohe Reisekosten angemessen zu berücksichtigen (BGE 113 Ia 467, 111 Ia 43). In diesem Zusammenhang ist indessen zu beachten, dass die Beziehungen einer ledigen Person zur elterlichen Familie im allgemeinen eher lockerer sind als diejenigen, die einen Ehegatten oder Partner an den andern binden. Mit zunehmendem Alter und der damit gewonnenen Lebenserfahrung sowie der finanziellen Unabhängigkeit durch die auswärtige Erwerbstätigkeit erfolgt zwangsläufig eine Loslösung vom Elternhaus. Auf der andern Seite entstehen in der Regel auch am Arbeitsort soziale Beziehungen, kann doch nicht davon ausgegangen werden, dass jemand dort in seiner Freizeit gänzlich isoliert lebt. Dieses soziale Netz stellt nebst der wirtschaftlichen Betätigung ein Indiz für die Verschiebung des Lebensmittelpunktes an den Arbeitsort dar. Freilich darf auch in derartigen Fällen nicht schematisch vorgegangen werden, sondern sind vielmehr die konkreten Verhältnisse im Einzelfall zu prüfen. Dabei kommt es aber nach konstanter Praxis nicht so sehr auf den, selbst erklärten, Willen des Pflichtigen an, sondern darauf, was sich aufgrund der erkennbaren Umstände objektiv schliessen lässt (BJM 1993 S. 221 mit Hinweisen). Blosser Willenserklärungen des Betroffenen, etwa die polizeiliche Anmeldung, die Hinterlegung der Schriften, die Ausübung der politischen Rechte etc. sind somit für sich allein betrachtet nicht massgeblich (Locher, a.a.O., § 3, I A, 2d, Nr. 8 und 10; Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 3. Auflage 1993, S. 110/11; VGE vom 10. Mai 1996 i.S. P.W.).

b) Im Verfahren betreffend die Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes ist es Sache des Steuerpflichtigen, jene Tatsachen, die für seine Verbundenheit mit dem Familienort sprechen, zu behaupten und nachzuweisen, wohingegen die Steuerbehörde den Beweis zu erbringen hat, dass die Beziehungen zum Arbeitsort diejenigen zum Familienort überwiegen (VGE vom 23. Oktober 1996 i.S. S.C.C., vom 10. Mai 1996 i.S. P.W., vom 9. Februar 1996 i.S. M.L., vom 4. Oktober 1995 i.S. J.K.; BGE vom 20. Januar 1994 i.S. A.H.). Dies ent-

spricht auch der Bestimmung von § 13 Abs. 1 StG, wonach die Steuerpflichtigen auf Verlangen die Richtigkeit ihrer Angaben nachzuweisen und insbesondere die dafür erforderlichen Unterlagen vorzulegen haben (§ 12 StG). Hierin liegt eine Einschränkung der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltenden Untersuchungsmaxime, wie dies im übrigen in der entsprechenden Vorschrift von § 18 VRPG ausdrücklich vorbehalten wird (BJM 1990 S. 153; VGE vom 23. Oktober 1996 i.S. S.C.C., vom 24. Februar 1989 i.S. B.K.; Hans Dressler, Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, S. 428). Diese steuerrechtliche Regelung ist dadurch gerechtfertigt, dass der Betroffene in jedem Falle über seine finanziellen Verhältnisse wie auch über die hier massgeblichen persönlichen Umstände besser orientiert ist als die Steuerbehörde. Gerade in Fällen wie dem vorliegenden erschiene eine vollumfängliche Beweisführungspflicht auf seiten der Verwaltung zudem auch deshalb problematisch, weil diese bei einer solchen Regelung gehalten wäre, bei ihren Abklärungen sehr weitgehend in die Privatsphäre einer Person einzudringen, was unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten anfechtbar wäre. Schliesslich ist in bezug auf die Verteilung der Beweislast ergänzend darauf hinzuweisen, dass die für die gesamte Rechtsordnung massgebliche Beweisregel von Art. 8 ZGB, wonach derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet, auch im vorliegenden Verfahren gilt (VGE vom 10. Mai 1996 i.S. P.W., vom 24. Februar 1989 i.S. B.K.).

3. Die Rekurrentin macht geltend, die Ausführungen im angefochtenen Entscheid, wonach aufgrund der langen Aufenthaltsdauer in Basel und ihres Alters von einer weitgehenden Lösung vom Elternhaus auszugehen sei und damit ihre Beziehungen zum hiesigen Arbeitsort diejenigen zum Familienort M. überwögen, stellten bloss Vermutungen dar, die durch nichts bewiesen seien. Tatsächlich habe sie eine engere Bindung zu M., wo ihr eine 2 1/2-Zimmerwohnung im Haus der Eltern zur Verfügung stehe und wo sie ausser mit ihren Eltern sowie der Familie ihres Bruders auch mit Leuten aus dem Dorf verkehre und regelmässig an Veranstaltungen teilnehme. Zu diesen Vorbringen hat sie in ihrer Rekursbegründung verschiedene Personen als Zeugen genannt, allerdings ohne auszuführen, zu welchen konkreten Sachverhalten diese im einzelnen Auskunft geben könnten. Diese Beweisanträge sind entgegen der Ansicht der Steuerrekurskommission nicht als verspätet zu erachten. Zwar hat das Verwaltungsgericht in VGE vom 10. Mai 1996 i.S. P.W. die Geltendmachung von Noven im gerichtlichen Rekursverfahren als unzulässig bezeichnet, doch bedarf dies jedenfalls insofern der Präzisierung, als neue Beweismittel für schon früher vorgetragene Behauptungen nicht generell als unbeachtlich gelten können. Weder aus der in § 13 StG statuierten Einschränkung der Untersuchungsmaxime, wonach der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Angaben auf Verlangen nachzuweisen hat und die Behörde nicht gehalten ist, von sich aus Nachforschungen anzustellen (vgl. dazu Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Auflage 1970, S. 85), noch aus § 18 VRPG, welche Regelung das Verwaltungsgericht von der Erforschung der materiellen Wahrheit von Amtes wegen entbindet, wenn nach einem Spezialgesetz dem Privaten der Beweis für seine Ansprüche obliegt, ist abzuleiten, welche Beweise zu welchem Zeitpunkt zu erbringen sind (vgl. auch für das Verwaltungsgerichtsverfahren des Bundes: Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage 1983, S. 258; ebenso Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz 1542 f.). Im vorliegenden Fall ist diese Frage allerdings insofern nicht entscheidend, als sich eine Einvernahme der zunächst vorgeladenen Zeugen für die Beweisführung ohnehin als untauglich erwiesen hat. Auf die Befragung der Zeugin D. hat die Rekurrentin selbst mit Schreiben vom 21. Juni 1997 verzichtet, da diese mit ihren 90 Jahren altershalber nicht mehr für das Erscheinen vor Gericht zu mobilisieren sei. Der ebenfalls als Zeuge genannte E. teilte dem Verwaltungsgericht am 1. Juli 1997 mit, er sei seit vielen Jahren nicht mehr in M. wohnhaft, sondern lebe in Sydney/Australien und verbringe jeweils lediglich den Sommerurlaub in der Schweiz, d.h. in V., so dass er sich nicht als kompetent erachte, in der vorliegend strittigen Sache auszusagen. Im weiteren geht aus den Ausführungen von Herrn E. und insbesondere dem von ihm angegebenen Geburtsjahr (1911) hervor, dass er wohl in erster Linie ein Bekannter der Eltern der Rekurrentin sein dürfte und seine Bezeichnung in der Rekursbegründung als "Tenniskollege" sich jedenfalls auf eine

weit zurückliegende Zeitspanne beziehen muss. Abgesehen davon, dass sich eine Befragung von E. schon wegen dessen Landesabwesenheit als unmöglich erwiesen hat, wären von ihm bei dieser Sachlage auch keine sachdienlichen Angaben zu erwarten gewesen. Ebenfalls verzichtet werden musste schliesslich auf die beantragte Einvernahme von F.. Diese hat nicht nur ihr Erscheinen vor Gericht kategorisch verweigert, sondern erklärt, dass ihre einzige Verbindung zur Rekurrentin in der Tätigkeit beim gleichen Arbeitgeber bestehe und dass sie sich nicht in deren Privatangelegenheiten mischen wolle. Aufgrund dieser Darlegungen, welche schliesslich zum Rückzug des entsprechenden Beweisantrags durch die Rekurrentin führten, ist auch im Falle von Frau F. davon auszugehen, dass keine nähere private Bekanntschaft zu jener besteht und sie somit über deren Beziehungen ausserhalb der Berufstätigkeit nichts aussagen könnte. Bei dieser Sachlage ist für die Beurteilung der strittigen Frage des steuerlichen Wohnsitzes der Rekurrentin auf die Akten sowie deren mündliche Ausführungen in der Verhandlung des Appellationsgerichts abzustellen.

4. Die Rekurrentin, welche gemäss ihren Auskünften von 1990 in Basel eine recht anspruchsvolle Stelle als Ausbildungsleiterin bekleidet, hat stets behauptet, an den Wochenenden und in ihrer Freizeit regelmässig an den Familienort in M. zurückzukehren. In dieser Hinsicht ist entsprechend den Ausführungen im angefochtenen Entscheid davon auszugehen, dass sie durch die eingereichten Bahnbillette für das Jahr 1992 zwar keinen lückenlosen Nachweis einer wöchentlichen Rückkehr an den Familienort hat erbringen können, indessen steht dies nach den obigen Erwägungen einer Annahme, dass sie an jenem Ort ihren Wohnsitz hat, nicht grundsätzlich entgegen. Immerhin ist aber zu bemerken, dass die Reise von Basel nach M. nicht besonders zeit- und kostenaufwendig ist und die Rekurrentin überdies nach ihren Darlegungen vor dem Verwaltungsgericht auch ihre Ferien nicht in M. verbringt. Damit steht fest, dass sie jedenfalls einen erheblichen Teil ihrer Freizeit nicht am Familienort weilt. Im weiteren ist aufgrund ihrer Aussagen zur Wohnsituation festzuhalten, dass sie im Haus ihrer Eltern in M. zwar über 2 1/2 Zimmer nebst Badezimmer verfügt, doch handelt es sich dabei nicht um in sich abgeschlossene Räumlichkeiten mit separatem Eingang und hat sie auch weder eine eigene Küche noch einen Telefonanschluss, so dass entgegen ihrer Formulierung in der Rekursbegründung kaum von einer eigenen Wohnung gesprochen werden kann. Bei dieser Situation scheinen ihre Wohnverhältnisse in M. auch nicht wesentlich komfortabler als diejenigen in Basel, wo sie ein kleines 1-Zimmerlogis gemietet hat. In dieser Hinsicht ist deshalb nichts für die strittige Frage abzuleiten. Was die Freizeitbeschäftigungen der Rekurrentin betrifft, so hat sie über ihre diesbezüglichen Aktivitäten in M. kaum konkrete Angaben gemacht, insbesondere etwa keine Betätigung in Vereinen oder politisches Engagement etc. behauptet. Wenn auch ihr offensichtliches Widerstreben, über private Angelegenheiten Auskunft zu geben, aus ihrer Sicht verständlich sein mag, so hat sie doch damit die Gelegenheit zur Begründung ihrer angeblichen Verbundenheit mit M., wofür sie nach den obigen Erwägungen die Beweislast trägt, unbenutzt gelassen. In bezug auf ihre Freizeitgestaltung in Basel hat sie zwar ebenfalls nähere Angaben verweigert, indem sie dazu erklärt hat, sie mache "Verschiedenes", doch hat sie jedenfalls auf entsprechende Frage verneint, die Abende jeweils isoliert in ihrer Wohnung zu verbringen. Tatsächlich ist nicht nur aufgrund ihres langjährigen Aufenthalts in Basel, sondern auch aufgrund ihrer in der Verhandlung zum Ausdruck gelangten, eher extrovertierten und aktiven Persönlichkeit davon auszugehen, dass sie hier über soziale Kontakte verfügt und sich nicht einsiedlerisch in ihre vier Wände zurückzieht. Dafür spricht auch, dass sie nach eigenen Angaben in Mulhouse, d.h. in der Region Basel, Golf spielt, was einerseits ein ausserordentlich zeitaufwendiges Hobby ist und dadurch ihre Besuche in M. in der Freizeit erheblich einschränken dürfte und andererseits mit einem gesellschaftlichen Rahmen verbunden ist. Gerade diese Freizeitbeschäftigung bestätigt, dass die Annahme der Steuerrekurskommission, wonach sich die Rekurrentin aufgrund der langen Aufenthaltsdauer in Basel und des normalen Entwicklungsprozesses als erwachsene Person vom Elternhaus in M. weitgehend gelöst und inzwischen hier ein massgebliches soziales Netz geknüpft habe, womit zu Basel die stärkeren Beziehungen als zu M. bestünden, zutreffend ist. Jedenfalls hat diese keinerlei Angaben über ihre persönliche Situation gemacht, welche dies widerlegen könnten. Demzufolge hat

die Verwaltung zu Recht Basel als Wohnsitz und damit als Steuerdomizil der Rekurrentin betrachtet.

5. ...

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.