

## **BGE 123 I 289**

Bundesgericht (BGE), 1997-10-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_123 I 289](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_123_I_289)

FR: ATF 123 I 289

IT: DTF 123 I 289

### **Regeste**

Regeste Art. 46 Abs. 2 BV (Verbot der Doppelbesteuerung; Steuerdomizil), Art. 89 OG (Beginn der Beschwerdefrist). Die Frist für die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV beginnt mit der Zustellung des kantonalen Steuerdomizilentscheids. Erwächst dieser unangefochten in Rechtskraft, kann auf die Frage des Steuerdomizils im nachfolgenden Veranlagungsverfahren nicht zurückgekommen werden (Bestätigung der Rechtsprechung). Der Steuerdomizilentscheid betrifft die Zeit bis zum Ende der im Zeitpunkt des Entscheids laufenden Veranlagungsperiode (E. 1). Steuerdomizil von verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten (E. 2).

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

a) Bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots ( Art. 46 Abs. 2 BV ) muss der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden ( Art. 86 Abs. 2 OG ). 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 ). Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss aufgrund von Art. 46 Abs. 2 BV zuerst in einem Vorentscheid über die Steuerpflicht rechtskräftig entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf, es sei denn, das Bundesgericht habe bereits in einem früheren BGE 123 I 289 S. 292 staatsrechtlichen Verfahren bei gleicher Sachlage die Steuerhoheit des Veranlagungskantons bejaht ( BGE 115 Ia 73 E. 3; ASA 61 678 E. 2a, mit Hinweisen). Gegen den Vorentscheid über die Steuerhoheit (sog. Steuerdomizilentscheid) kann die in Anspruch genommene Person zunächst kantonale Rechtsmittel erheben oder nach Art. 86 Abs. 2 OG auch direkt mit staatsrechtlicher Beschwerde ans Bundesgericht gelangen. Die Frist für die staatsrechtliche Beschwerde beginnt nach ständiger Praxis bereits mit der Zustellung des letzten kantonalen Entscheids über die Steuerpflicht bzw. über das Steuerdomizil. Will die in Anspruch genommene Person den kantonalen Entscheid über den Steuerwohnsitz beim Bundesgericht anfechten, kann sie deshalb nicht zuwarten, bis die kantonale Veranlagung abgeschlossen ist. Ist der Vorentscheid über den steuerrechtlichen Wohnsitz nach kantonalem Recht in Rechtskraft erwachsen, kann darauf im nachfolgenden Veranlagungsverfahren nicht mehr zurückgekommen werden. Mit der staatsrechtlichen Beschwerde im weiteren Veranlagungsverfahren können nur neue, noch nicht beurteilte Fragen des Doppelbesteuerungsrechts überprüft werden. Soweit die steuerpflichtige Person in der staatsrechtlichen Beschwerde gegen die Veranlagung die im Vorentscheid bzw. im Steuerdomizilverfahren bereits rechtskräftig beurteilte Frage des Steuerwohnsitzes wieder aufgreift, kann darauf demnach nicht eingetreten werden ( BGE 115 Ia 73 E. 3; ASA 61 678

E. 2a, mit Hinweisen). b) Das Verwaltungsgericht hat mit Entscheid vom 8. Februar 1995 die unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers im Kanton Thurgau ab dem 1. Januar 1989 festgestellt. Die Frist für die staatsrechtliche Beschwerde, mit welcher der Beschwerdeführer die Frage seines steuerrechtlichen Wohnsitzes wieder aufgreift, hat nach dem Ausgeführten mit der Zustellung des Entscheids des Verwaltungsgerichts zu laufen begonnen. Der Beschwerdeführer hat diesen Entscheid aber unangefochten in Rechtskraft erwachsen lassen und die staatsrechtliche Beschwerde erst am 15. Juli 1996 im Anschluss an die definitiven Veranlagungen der Gemeinde A. vom 17. und 20. Juni 1996 für die Steuerjahre 1989 bis 1996 eingereicht. Es ist demnach zu prüfen, für welchen Zeitraum die Frage des Steuerwohnsitzes durch das Urteil des Verwaltungsgerichts bereits rechtskräftig entschieden ist. c) Der Steuerdomizilentscheid des Steuerkommissärs vom 2. Dezember 1993, mit dem der Kanton Thurgau das Besteuerungsrecht rückwirkend ab dem 1. Januar 1989 in Anspruch genommen BGE 123 I 289 S. 293 hat, kann Wirkung bis zum Ende der im Zeitpunkt des Entscheides laufenden Veranlagungsperiode entfalten. Der Entscheid, der in der Steuerperiode 1993/94 erging, betrifft somit die Zeit vom 1. Januar 1989 bis zum 31. Dezember 1994. Der Steuerdomizilentscheid der Veranlagungsbehörde kann demnach bis zum Ende der Veranlagungsperiode auch bereits überblickbare künftige Umstände miteinbeziehen. Die Rechtsmittelinstanz, die den Steuerdomizilentscheid später überprüft, hat zudem die weiteren, bis zu ihrem Entscheid überblickbaren Verhältnisse zu berücksichtigen. d) Durch den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 8. Februar 1995, der den Steuerdomizilentscheid vom 2. Dezember 1993 zum Gegenstand hatte, ist somit über das Steuerdomizil für die Zeit vom 1. Januar 1989 bis zum 31. Dezember 1994 entschieden worden. Insoweit kann auf die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verspätung nicht eingetreten werden. Eine neue Frist hätte nach Art. 89 Abs. 3 OG nur zu laufen begonnen, wenn nach dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 8. Februar 1995 eine neue, die Steuerhoheit für die Jahre 1989 bis 1994 betreffende Verfügung eines anderen Kantons ergangen wäre (vgl. LOCHER, Doppelbesteuerung, § 12 III B 2 Nr. 27). Das ist hier jedoch nicht der Fall. Die Gemeinde B. hat die Steuerveranlagungen für diese Jahre bereits früher, nämlich zwischen dem 11. Mai 1989 und dem 24. Mai 1994 zugestellt. Der Beschwerdeführer hat diese nicht angefochten. e) Somit ist, soweit es um die Steuerjahre 1989 bis 1994 geht, auf die vorliegende staatsrechtliche Beschwerde nicht einzutreten. Dagegen ist auf die Beschwerde in bezug auf die Steuerjahre 1995 und 1996 einzutreten, da der Steuerdomizilentscheid des Steuerkommissärs und entsprechend der Entscheid des Verwaltungsgerichts diese Jahre nicht betraf.

## **E. 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. auch Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz; StHG, SR 642.14], Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 23 Abs. 1 ZGB ) bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (Urteile vom 20. Januar 1994, E. 2a, StR 49/1994 580 ff. und ASA 63 836). Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind BGE 123 I 289 S. 294 oder die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen 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 ( BGE 108 Ia 252 E. 5a S. 255; ASA 63 836 E. 2a). b) Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des Steuerwohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält ( BGE 101 Ia 557 E. 4a S. 559 f.; BGE 104 Ia 264 E. 2 S. 266). 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 Lebensunterhalts dauernder Natur (ASA 63 836 E. 2a; ferner LOCHER, a.a.O., § 3 I B 2b Nr. 7, 11, 17, 18, 19). 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 ( BGE 113 Ia 465 E. 3 S. 466). Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. c) Nach den Feststellungen des Verwaltungsgerichts in seinem Urteil vom 8. Februar 1995, die sich weitgehend auf die Ausführungen des Beschwerdeführers selber stützen und von diesem in der staatsrechtlichen Beschwerde nicht ernsthaft in Frage gestellt werden, wohnt der Beschwerdeführer mit seiner Ehefrau, die er am 1. Oktober 1992 geheiratet hat, während der Arbeitswoche in seinem eigenen Haus in A., von wo aus er täglich mit dem Zug nach Zürich zur Arbeit fährt. In A. betätigt er sich zudem im Männerchor. Die Wochenenden verbringt er offenbar regelmässig mit seiner Ehefrau auf dem Bauernhof seines Bruders in B.; dort ist er auch im Schiessverein aktiv. Diese Umstände weisen darauf hin, dass der Lebensmittelpunkt und damit der Wohnsitz des Beschwerdeführers im Kanton Thurgau liegt. Der überwiegende Aufenthalt des Beschwerdeführers zusammen mit seiner Ehefrau während der Arbeitswoche in A. in seinem eigenen Haus hat offensichtlich ein grösseres Gewicht als die regelmässigen Aufenthalte am Wochenende auf dem Bauernhof seines Bruders in B., wo ihm keine eigene Wohnung zur Verfügung steht. Der Steuerwohnsitz bestimmt sich vorab nach diesen objektiven Umständen, nicht nach den subjektiven Empfindungen des Pflichtigen. BGE 123 I 289 S. 295 Das Besteuerungsrecht steht demnach dem Kanton Thurgau zu, auch wenn der Beschwerdeführer sich emotionell mehr mit B. verbunden fühlt und sich auch während der Woche gelegentlich dort aufhält. d) Der Kanton Zürich macht nicht geltend, dass der Kanton Thurgau sein Besteuerungsrecht durch ungebührlich langes Zuwarten verwirkt habe (vgl. BGE 94 I 318 E. 4b S. 321, mit Hinweisen; ASA 56 85 E. 4b ; 64 167 E. 5a). Es kann zudem keine Verwirkung des Beschwerderechts (vgl. BGE 101 Ia 384 E. 1 S. 386; ASA 57 582 E. 2b ; 58 538 E. 2c) angenommen werden, hat doch der Beschwerdeführer die Steuererklärungen dem Kanton Thurgau am 20. September 1995 ausdrücklich unter dem Vorbehalt eingereicht, dass keine Doppelbesteuerung eintritt.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.