

## **BGer 2P.165/2006 vom 7. Dezember 2006**

Bundesgericht, 2006-12-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2P.165\\_2006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.165_2006)

FR: TF 2P.165/2006 du 7 décembre 2006

IT: TF 2P.165/2006 del 7 dicembre 2006

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Der angefochtene Entscheid betrifft die Steuerperiode 1999 und damit einen Sachverhalt, der vor die am 31. Dezember 2000 abgelaufene Frist fällt, die den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz gewährt wurde (Art. 72 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14). In einem solchen Fall steht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG nicht zur Verfügung, auch wenn es sich beim angefochtenen Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 26. April 2006 um einen Entscheid der letzten kantonalen Instanz im Sinn von Art. 73 Abs. 1 StHG handelt (vgl. ASA 73, 170 E. 1.1 S. 171 f., mit Hinweisen).

Auf die fristgerecht erhobene staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV ist daher grundsätzlich einzutreten (vgl. Art. 84 Abs. 2, 86 Abs. 1 und 2, 89 Abs. 1 und 3 OG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert ( Art. 88 OG ).

#### **E. 1.2**

Bezüglich der weiteren Rügen ist auf die staatsrechtliche Beschwerde nur soweit einzutreten, als sie den Begründungsanforderungen gemäss Art. 90 Abs. 1 lit. b OG genügt. Danach muss die Beschwerdeschrift die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze inwiefern durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sind. Dabei genügt es nicht, wenn der Beschwerdeführer bloss den angefochtenen Entscheid kritisiert wie in einem appellatorischen Verfahren, in dem die Rechtsmittelinstanz die Rechtsanwendung frei überprüfen kann. Er muss vielmehr deutlich dartun, welche Vorschriften oder allgemein anerkannten Rechtsgrundsätze die kantonalen Behörden verletzt haben sollen (grundlegend: BGE 110 Ia 1 E. 2a S. 3 f.; aus der seitherigen ständigen Rechtsprechung statt vieler: BGE 130 I 258 E. 1.3 S. 261 f., mit Hinweisen).

#### **E. 1.3**

Mit der Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen die Verfügung eines Kantons kann innert der Beschwerdefrist auch die bereits rechtskräftige Steuerveranlagung eines andern Kantons angefochten werden (vgl. Art. 89 Abs. 3 OG ).

Im vorliegenden Fall erging die Verfügung des Kantons Schwyz als zweitverfügenden Kantons erst nach der Eröffnung des angefochtenen Entscheids bzw. nach der Einreichung der staatsrechtlichen Beschwerde. Gegen diese Verfügung hat der Beschwerdeführer wohl Einsprache erhoben, er hat es jedoch unterlassen, dagegen auch staatsrechtliche Beschwerde zu führen. Die Veranlagung des Kantons Schwyz gehört deshalb nicht zum Streitgegenstand dieses Verfahrens und kann somit auch nicht aufgehoben oder abgeändert werden. Die staatsrechtliche Beschwerde richtet sich formell nur gegen den Kanton

Thurgau. Allerdings sind im Zusammenhang mit der Überprüfung der Veranlagung des Kantons Thurgau diejenigen Angaben mit zu berücksichtigen, welche gegenüber den Schwyzer Behörden gemacht wurden oder diesen bekannt waren. Insofern richtet sich die Beschwerde materiell ebenso gegen den Kanton Schwyz, dessen Haltung seit der Veranlagungsverfügung vom 10. Juli/ 8. August 2006 nunmehr feststeht. Dieser Kanton wurde denn auch zur Vernehmlassung eingeladen.

#### **E. 1.4**

Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur, das heisst, es kann mit ihr in der Regel nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt werden ( BGE 132 I 21 E. 1 S. 22, mit Hinweisen). Eine Ausnahme gilt für Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots ( Art. 127 Abs. 3 BV ): Hier kann das Bundesgericht zusammen mit der Aufhebung des kantonalen Hoheitsakts auch Feststellungen treffen, den beteiligten Kantonen verbindliche Anweisungen für die verfassungskonforme Steuerauscheidung erteilen oder die Rückerstattung ungerechtfertigt erhobener Steuern anordnen (ASA 73, 420 E. 1.3 S. 423, mit Hinweisen). Die Rechtsbegehren des Beschwerdeführers sind daher grundsätzlich zulässig, auch wenn damit mehr verlangt wird als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Geht es allerdings um die Festsetzung von Steuerdomizilen, so bestimmt sie das Bundesgericht praxisgemäss selber.

#### **E. 2.1**

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 131 I 145 E. 2.1 S. 147, mit Hinweisen; Kurt Locher/ Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 1, III A, 1 Nr. 20, mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall wurde der Vorentscheid über die subjektive Steuerpflicht rund zweieinhalb Jahre nach einer Veranlagungsverfügung im selben Kanton erlassen, die von einer bloss beschränkten Steuerpflicht aufgrund von Grundeigentum im Kanton ausgeht. Diese Verfügung ist in Rechtskraft erwachsen. Es kann darauf nur noch zurückgekommen werden, wenn die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren erfüllt sind (vgl. dazu Urteil 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006, E. 3.2).

#### **E. 2.2**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 204 Abs. 1 des Gesetzes vom 14. September 1992 über die Staats und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau in der Fassung vom 6. Mai 1998, in Kraft seit 1. Januar 1999 [StG/TG]; vgl. auch Art. 53 Abs. 1 Satz 1 StHG ).

Die Veranlagungsbehörde hat die Steuererklärung zu überprüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen ( § 161 StG /TG; Art. 46 Abs. 1 StHG ). Die Steuerbehörde darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten

anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich auch nicht unbesehen auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern dass sich dabei auch Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber nur dann, wenn die Steuererklärung offensichtliche Fehler enthält. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen oder es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (ASA 73, 482 E. 3.3.2 S. 488). Haben aber die Steuerbehörden bewusst davon abgesehen, einen bestimmten, einfach zu erhellenden Umstand näher abzuklären, können sie keine Nachsteuer mehr erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhalten (Urteil 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006, E. 3.2).

### E. 2.3

Im vorliegenden Fall hatte der Beschwerdeführer die Steuererklärung 1999B für den Kanton Thurgau am 31. März 2000 eingereicht. (Der Kanton Thurgau hat auf den 1. Januar 1999 zur Gegenwartsbemessung gewechselt; vgl. § 55 Abs. 1 StG /TG.) Dabei hatte er nur die liegenschaftsrelevanten Positionen deklariert und im Übrigen eine Kopie der dem Gemeindesteuernamt C.\_\_\_\_\_/SZ am 4. August 1999 eingereichten Steuererklärung 1999/2000 (Bemessungsjahre 1997/98) für den Kanton Schwyz beigelegt.

Mit Schreiben vom 23. Mai 2000 verlangte das Gemeindesteuernamt F.\_\_\_\_\_/TG vom Beschwerdeführer eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung 1999B, weil die eingereichten Unterlagen aufgrund der unterschiedlichen Steuersysteme (Vergangenheitsbemessung im Kanton Schwyz - Gegenwartsbemessung im Kanton Thurgau) ungenügend waren. Der Beschwerdeführer reichte in der Folge am 1. Juli 2000 eine Steuererklärung 1999B nach (einschliesslich zweier Hilfsblätter, u.a. zu seinem Liegenschaftsbesitz), wobei auf diesem Formular die Adresse "Y.\_\_\_\_\_/strasse, C.\_\_\_\_\_/SZ" vorgedruckt war. Erneut deklarierte er nur die liegenschaftsrelevanten Positionen, gab nun aber auch das hohe - angeblich im Kanton Schwyz steuerbare - übrige Einkommen 1999 bzw. Vermögen (per Ende 1999) an. Gestützt darauf erstellte das Gemeindesteuernamt F.\_\_\_\_\_/TG am 23. August 2000 die Steuerausscheidung zwischen den Steuerdomizilen G.\_\_\_\_\_/ZH, B.\_\_\_\_\_/ZH und F.\_\_\_\_\_/TG. Beim Hauptsteuerdomizil "G.\_\_\_\_\_/ZH" handelt es sich allerdings um ein offensichtliches Versehen, denn eigentlich war damit C.\_\_\_\_\_/SZ gemeint. Dem Gemeindesteuernamt F.\_\_\_\_\_/TG ging es mit der Steuerausscheidung nur darum, Erträge und Vermögen der Thurgauer Liegenschaft - zum Satz der hohen übrigen Faktoren - zu erfassen.

Bei dieser Sachlage, wo das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers im Kanton Schwyz scheinbar feststand, zumal er es in seinen persönlichen Steuererklärungen mehrfach hervorgehoben hatte, bestand aber für die Steuerbehörde des Kantons Thurgau zunächst kein Anlass, die Wohnsitzfrage näher abzuklären. Es kann jedenfalls nicht gesagt werden, die Steuerbehörde habe hier in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen, zusätzliche Abklärungen zu treffen, was wie gesagt die Erhebung einer Nachsteuer ausschliessen würde. Die aufgrund neuer Tatsachen und Beweismittel nachträglich verfügte unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Thurgau ab Steuerperiode 1999 erweist sich damit - zumindest in formeller Hinsicht - als rechtmässig (vgl. in diesem Zusammenhang auch § 206 Abs. 1 StG /TG).

### **E. 3.1**

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 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 zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 132 I 29 E. 2.1 S. 31 f. ; 131 I 285 E. 2.1 S. 286; ASA 74, 684 E. 2.1 S. 685, je mit Hinweisen).

### **E. 3.2**

Vorliegend sind das Haupt- und das Spezialsteuerdomizil (Geschäftsort) des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 1999 umstritten. Anders als in früheren Jahren beansprucht der Kanton Schwyz nunmehr für die Steuerjahre 1999/2000 überhaupt keine subjektive Steuerpflicht mehr, so dass an sich keine aktuelle Doppelbesteuerung des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 1999/2000 gegeben ist. Dieses Einlenken des Kantons Schwyz vermag den Beschwerdeführer freilich nicht zu binden (vgl. ASA 73, 247 E. 3; Locher/Locher, a.a.O., § 8, V, Nr. 6). Nach seiner Auffassung befindet sich das Hauptsteuerdomizil nicht im Kanton Thurgau, sondern im Kanton Schwyz. Damit rügt er implizit einen Verstoß gegen das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung.

### **E. 4.1**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer natürlichen Person derjenige Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (vgl. Art. 23 Abs. 1 ZGB ; Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 3 Abs. 2 StHG ; § 7 Abs. 1 und 2 StG /TG; BGE 123 I 289 E. 2a S. 293; ASA 63, 836 ff.). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person; auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar ( BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 36). Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils auf Grund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Dies gilt für unselbständig und selbständig erwerbende Personen gleichermassen (Martin Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis, in: ASA 68, 449 ff., insbesondere S. 485).

### **E. 4.2**

Ein Selbständigerwerbender, der sein Geschäft in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen ausserhalb seines Hauptsteuerdomizils führt, ist für das im Geschäft investierte Vermögen und das daraus fliessende Einkommen im Kanton des Geschäftsortes zu besteuern. Für das Vorhandensein einer Geschäftsniederlassung ausserhalb des Hauptsteuerdomizils genügt allerdings eine bloss formale Erklärung durch einen Handelsregistereintrag, ein blosser Briefkasten oder gar ein Postfach nicht (ASA 57, 582 E. 4 S. 586, mit Hinweisen). Nur wenn die Tätigkeit auch wirklich in den ständigen

körperlichen Anlagen und Einrichtungen am Ort der Geschäftsniederlassung ausgeübt wird, sind das dort auf eigene Rechnung erzielte Einkommen und das der Berufsausübung dienende Vermögen am Geschäftsort steuerbar. Wo dies nicht der Fall ist, sind Einkommen und Vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar, selbst wenn sich dort keine spezifischen Einrichtungen befinden (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, Rzn. 10 und 15 zu § 13).

#### **E. 4.3**

Der Steuerwohnsitz als steuerbegründende Tatsache ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Der steuerpflichtigen Person kann allerdings der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (ASA 39, 284 E. 3c). Diese ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellte Regel ist nach der Praxis des Bundesgerichts auch im interkantonalen Verhältnis anwendbar (Urteil 2P.186/2004 vom 15. Februar 2005, E. 2.3, mit Hinweisen).

#### **E. 5.1**

Im Fall des Beschwerdeführers wird dessen subjektive Steuerpflicht in der Zeit vor der hier massgebenden Steuerperiode 1999 (Veranlagungsperiode 1997/98) im Kanton Schwyz als fraglich angesehen. So erklärt die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz in ihrem "Amtsbericht" vom 18. April 2005 zuhanden der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau, die Unterlagen deuteten darauf hin, dass A. \_\_\_\_\_ bis zum Kauf und Umbau der Liegenschaft in F. \_\_\_\_\_/TG noch in B. \_\_\_\_\_/ZH Wohnsitz gehabt habe und später in F. \_\_\_\_\_/TG. Die subjektive Steuerpflicht im Kanton Schwyz sei ohne nähere Prüfung angenommen worden, aber die von ihr getroffene Veranlagung 1997 sei in Rechtskraft erwachsen, während diejenige für 1998 noch offen sei.

Bei dieser Sachlage kann aus der angenommenen subjektiven Steuerpflicht im Kanton Schwyz in der Veranlagungsperiode 1997 nichts für die hier massgebenden Folgeperioden abgeleitet werden. Vielmehr ist aufgrund der Gesamtheit der äusseren Umstände zu beurteilen, zu welchem der fraglichen Aufenthaltsorte der Beschwerdeführer die stärkeren Beziehungen unterhielt (vgl. BGE 108 Ia 252 E. 5b S. 256).

#### **E. 5.2**

Es steht fest, dass der Beschwerdeführer sein Hauptsteuerdomizil in B. \_\_\_\_\_/ZH aufgegeben hat; ob dies entsprechend der polizeilichen Abmeldung bereits anfangs 1997 geschah, ist hier nicht zu entscheiden. Umstritten ist jedoch, ob ein Wechsel in den Kanton Schwyz (D. \_\_\_\_\_ bzw. C. \_\_\_\_\_) oder in den Kanton Thurgau (F. \_\_\_\_\_) vorgenommen wurde. Für die Beurteilung der relevanten äusseren Umstände sind insbesondere die Wohnverhältnisse von erheblicher Bedeutung (vgl. BGE 131 I 145 E. 5 S. 150 f.):

Während der Beschwerdeführer in F. \_\_\_\_\_/TG nach dem Ausbau im Jahr 1998 über ein komfortables Einfamilienhaus an bevorzugter Lage verfügte, hielt er sich in C. \_\_\_\_\_/SZ nur eine hauptsächlich für Büro Zwecke eingesetzte 1½-Zimmer-Wohnung zur Verfügung. Zudem hielten sich sowohl der Beschwerdeführer als auch seine neue Partnerin vielfach in diesem Einfamilienhaus auf, was beweismässig hinreichend erstellt ist (Stromverbrauch, rege benutzter Telefonfestnetzanschluss, Tankbelege aus der Umgebung,

Bareinzahlungen bei CS-Filialen in Schaffhausen usw.). Schon allein diese Feststellung genügt, um die Beziehungen zu F. \_\_\_\_\_/TG ab 1999 als stärker zu gewichten und damit dort das Hauptsteuerdomizil anzunehmen. Es kommt hinzu, dass F. \_\_\_\_\_/TG nur rund 9 km von B. \_\_\_\_\_/ZH entfernt ist, womit der Beschwerdeführer seinen bisherigen Freundes- und Bekanntenkreis problemlos weiter pflegen konnte. Die vom Beschwerdeführer dagegen erhobenen Einwendungen überzeugen demgegenüber nicht (u.a. angebliche Unbewohnbarkeit des Hauses während der Umgebungsarbeiten, Schriftverkehr mit der Credit Suisse an die Adresse in C. \_\_\_\_\_).

### **E. 5.3**

Weiter stellt sich die Frage, ob sich in C. \_\_\_\_\_/SZ allenfalls das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes des Beschwerdeführers befand. Die Frage ist zu verneinen: Gemäss Handelsregister des Kantons Schwyz hatte der Beschwerdeführer den Sitz seiner Einzelfirma am 2. Oktober 1998 von B. \_\_\_\_\_/ZH nach C. \_\_\_\_\_/SZ verlegt. Dort hielt er sich eine 40 m<sup>2</sup> umfassende 1½-Zimmer-Wohnung zur Verfügung, die an sich als "ständige Anlage oder Einrichtung" aufgefasst werden könnte, vorausgesetzt, dass die fragliche Tätigkeit hauptsächlich dort ausgeübt worden wäre. Gerade dies war jedoch zweifelhaft, verfügte doch diese Einrichtung nicht einmal über einen Telefonfestnetzanschluss. Weiter lautete der Mietvertrag nicht auf den Beschwerdeführer, sondern auf die Z. \_\_\_\_\_ GmbH, an welcher er zur Hälfte beteiligt ist; ein schriftlicher Untermietvertrag liegt offenbar nicht vor. Ebenso wenig waren die beiden Angestellten dort beschäftigt, weil sie im Aussendienst tätig waren.

Unter diesen Umständen ist die 1½-Zimmer-Wohnung in C. \_\_\_\_\_/SZ steuerlich mit einem blossen Briefkastendomizil vergleichbar und kann jedenfalls nicht als Geschäftsniederlassung angesehen werden, wie die Steuerbehörden der Kantone Schwyz und Thurgau zutreffend und übereinstimmend erkannt haben. Die Einkünfte des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind somit an dessen Hauptsteuerdomizil steuerbar; ein Spezialsteuerdomizil (Geschäftsort) entfällt.

### **E. 6**

Die staatsrechtliche Beschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet und deshalb abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zu entrichten (Art. 159 OG).

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