Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 806/2019, 2C 807/2019

Urteil vom 8. Juni 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Hahn.

Verfahrensbeteiligte
Steuerverwaltung des Kantons Wallis,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. A. _____,
2. B. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Bellwald,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Hauptsteuerdomizil
Staats- und Gemeindesteuern ab 2016,
Veranlagungsort Direkte Bundessteuer ab 2016,

Beschwerde gegen die Urteile der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 13. Juni 2019 (2017/94 und 2017/95).

Sachverhalt:

A.
A. _____ (geb. 1977) und B. _____ (geb. 1960) leiteten vom 1. August 2014 bis zum 30. September 2018 in U. _____/VS gemeinsam das Fünfsternehotel C. _____. In dieser Zeitspanne wohnte das Paar in U. _____/VS zunächst in einer Mietwohnung und anschliessend in einem Zimmer des von ihnen geführten Hotels. In ihrer Freizeit kehrten sie in der Regel nach V. _____/TI zurück, wo sie Eigentümer einer 140m² grossen 4.5-Zimmerwohnung sind.

B.

B.a. Mit Verfügungen jeweils vom 29. September 2016 legte die Steuerverwaltung des Kantons Wallis das Hauptsteuerdomizil der Steuerpflichtigen ab der Steuerperiode 2016 in U. _____/VS fest.

B.b. Mit Einspracheentscheiden jeweils vom 2. November 2017 wies die Steuerverwaltung des Kantons Wallis die gegen diese Verfügungen gerichteten Einsprachen ab. Im Wesentlichen mit der Begründung, das Fehlen jeglicher familiärer Bindungen in V. _____/TI sowie das gemeinsame Führen eines Fünfsternehotels in U. _____/VS deute darauf hin, dass die Steuerpflichtigen ihren Lebensmittelpunkt in U. _____/VS hätten. Die Beziehungen zu V. _____/TI seien zwar nicht völlig unbedeutend, würden jedoch zur Annahme eines dortigen Lebensmittelpunktes nicht ausreichen. V. _____/TI stelle für die Steuerpflichtigen deshalb lediglich eine Ferien- und Wochenenddestination dar.

B.c. Die gegen die Einsprachentscheide erhobenen Rekurse hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis mit Urteilen jeweils vom 13. Juni 2019 gut. Die Steuerrekurskommission erwog, dass

aufgrund der eingereichten Unterlagen erwiesen sei, dass die Steuerpflichtigen gesellschaftliche Beziehungen im Kanton Tessin unterhielten. Solche Beziehungen zur Gemeinde U._____/VS habe die Steuerverwaltung nicht nachweisen können. Die Beziehung der Steuerpflichtigen zur Gemeinde U._____/VS sei rein beruflicher Natur und habe von Beginn weg nur den Charakter einer Übergangslösung gehabt. Der Lebensmittelpunkt der Steuerpflichtigen befinde sich deshalb in V._____/TI.

C.

Mit zwei Eingaben vom 23. September 2019 erhebt die Steuerverwaltung des Kantons Wallis beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, die Urteile der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 13. Juni 2019 seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Steuerpflichtigen ab dem Jahr 2016 in U._____/VS befinde.

Der Abteilungspräsident zog als Instruktionsrichter die kantonalen Akten bei und lud die Steuerpflichtigen, die Vorinstanz, die Steuerverwaltung des Kantons Tessin sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) zur Vernehmlassung ein. Die Steuerpflichtigen sowie die Steuerverwaltung des Kantons Tessin beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die ESTV verzichtet auf eine Vernehmlassung, weist jedoch darauf hin, dass zur Festlegung des Veranlagungsorts der direkten Bundessteuer sie und nicht die Vorinstanz zuständig sei. Die angefochtenen Urteile seien deshalb in Bezug auf die direkte Bundessteuer nichtig. Die Vorinstanz hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis hat hinsichtlich der Beurteilung der Hauptsteuerdomizile der in einem gefestigten Konkubinats lebenden Steuerpflichtigen je einzeln ein Urteil erlassen. Da beide Urteile den gleichen Sachverhalt betreffen und in der Sache die gleichen Rechtsfragen aufwerfen, ist es aus prozessökonomischen Gründen gerechtfertigt, die beiden Verfahren 2C 806/2019 und 2C 807/2019 zu vereinigen (Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 461 E. 1.2 S. 465; Urteil 2C 929/2019 vom 17. Januar 2020 E. 1.1).

1.2. Gegen die kantonal letztinstanzlichen Endentscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (vgl. Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d, Art. 90 BGG). Die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis erfüllt die Anforderungen an ein oberes kantonales Gericht im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG (Urteil 2C 934/2013 vom 18. Juni 2014 E. 1.1). Die Steuerverwaltung des Kantons Wallis ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die form- (Art. 42 BGG) und fristgerecht (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.3. Auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV), dessen Verletzung Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden (Art. 100 Abs. 5 BGG), obwohl es sich dabei in der Regel nicht um ein Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt (BGE 139 II 373 E. 1.4 S. 375 f.; 133 I 308 E. 2.4 S. 313; 133 I 300 E. 2.4 S. 307; Urteil 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 1.2). Die genannte Rechtsprechung bezieht sich indes auf Fallkonstellationen, in denen die Steuerpflichtigen bereits von zwei Kantonen für dieselbe Steuerperiode rechtskräftig veranlagt wurden und die Steuerpflichtigen selber gegen die bestehende Doppelbesteuerung Rechtsmittel ergriffen haben. In solchen Fällen prüft das Bundesgericht zwar nicht von Amtes wegen, ob eine nicht angefochtene (konkurrierende) Veranlagung das Verbot der Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV verletzt. Allerdings stellt es an die Mitangefechtung der konkurrierenden Veranlagung praxisgemäss keine hohen Anforderungen. Sofern eine Veranlagung tatsächlich ergangen ist und das Bundesgericht davon sichere Kenntnis hat, genügt ein wenigstens implizit geäussertes Anfechtungswille (Urteile 2C 403/2015 vom 1. April 2016 E. 5; 2C 431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 1.4; 2C 230/2008 vom 27. August 2008 E. 1.2).

1.4. Der vorliegende Sachverhalt präsentiert sich jedoch anders, weshalb er von der vorgenannten Praxis abzugrenzen ist. Die Steuerpflichtigen wurden für die hier fraglichen Steuerperioden (ab Steuerjahr 2016) erst durch den Kanton Tessin rechtskräftig veranlagt. Seitens des Kantons Wallis liegt einzig ein Domizilentscheid, nicht aber eine Steuerveranlagung vor. Dies hat zur Folge, dass selbst bei einer - wie vorliegend - Beschwerdegutheissung die rechtskräftigen Steueranlagungen des Kantons Tessin bestehen bleiben, weshalb die Gefahr einer aktuellen Doppelbesteuerung nicht gebannt ist (hinten E. 5). Zudem hat die Steuerverwaltung des Kantons Wallis und nicht die Steuerpflichtigen selber den ablehnenden Domizilentscheid der Steuerrekurskommission angefochten. Die Steuerverwaltung hat dabei (verständlicherweise und zu Recht) nicht den Verfahrens Antrag auf Aufhebung der Steueranlagungen des Kantons Tessin gestellt. Schliesslich geht es einem Kanton - anders als den Steuerpflichtigen - darum, seinen eigenen Steueranspruch durchzusetzen, nicht aber eine mögliche Doppelbesteuerung zu beseitigen. Mangels Möglichkeit einer Anschlussbeschwerde im bundesgerichtlichen Verfahren konnten die Steuerpflichtigen ihrerseits keinen

entsprechenden Verfahrens Antrag stellen. Den vorstehenden Überlegungen folgend ist deshalb festzuhalten, dass in der vorliegenden Fallkonstellation die rechtskräftigen Steueranlagungen des Kantons Tessin nicht als mitangefochten gelten können. Einerseits fehlt hierzu ein entsprechender, zumindest implizit geäussertes, Anfechtungswille. Andererseits liegen noch keine konkurrierenden Veranlagungen zweier Kantone vor. Vor dem Hintergrund, dass der angefochtene Domizilentscheid gleichwohl Auswirkungen auf die bereits rechtskräftigen Steueranlagungen des Kantons Tessin haben kann (hinten E. 5.5), wurde dieser in das vorliegende Verfahren miteinbezogen (Art. 102 Abs. 1 BGG; vgl. Urteil 2C 592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 1.2).

1.5. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 144 II 462 E. 3.2.3 S. 465) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 142 I 177 E. 2 S. 180). Dies trifft auch auf das harmonisierte kantonale und kommunale Steuerrecht zu. Vorbehalten bleiben Konstellationen, in welchen das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder gar keine Anwendung findet (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG). In einem solchen Fall beschränkt sich die Kognition auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte, namentlich des Willkürverbots (Art. 9 BV). Die Verletzung kantonales Gesetzesrechts ist einer Überprüfung durch das Bundesgericht im Grundsatz nicht zugänglich (Art. 95 BGG e contrario; vgl. BGE 145 I 25 E. 1.3 S. 30 f.). Hinsichtlich der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) gilt eine qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319). Zu den Grundrechten zählt im Steuerrecht insbesondere Art. 127 BV (BGE 140 I 176 E. 5.2 S. 180).

1.6. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 BGG und Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 145 I 227 E. 5 S. 232). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die auf Indizien gestützte Beweiswürdigung (BGE 144 V 111 E. 3 S. 112).

I. Hauptsteuerdomizil (Staats- und Gemeindesteuern)

2.

2.1. 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, BGE 137 I 145 E. 2.2 S. 147; BGE 134 I 303 E. 2.1 S. 306). Vorliegend ist das Hauptsteuerdomizil der Steuerpflichtigen ab der Steuerperiode 2016 strittig. Die Beschwerdeführerin will die Steuerpflichtigen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Wallis besteuern, obwohl diese gemäss den verbindlichen Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.5) zumindest in der Steuerperiode 2016 bereits im Kanton Tessin rechtskräftig veranlagt wurden. Damit besteht die Gefahr einer zukünftigen aktuellen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV).

2.2. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton hat eine natürliche Person namentlich, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 3 Abs. 2 StHG, Art. 2 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Wallis vom 10. März 1976 [StG/VS; SGS 642.1]; vgl. auch Art. 23 ZGB) bzw. wo sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36 f.; 125 I 54 E. 2 S. 56). Bei der Feststellung des faktischen Lebensmittelpunkts geht es darum, aufgrund von objektiven, äusseren Umständen auf innere Tatsachen zu schliessen. Dabei kann gemeinhin kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Hierzu ist eine sorgfältige Berücksichtigung und Abwägung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände notwendig (Urteile 2C 403/2015 vom 1. April 2016 E. 2.2.; 2C 397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.4.2). Auf die bloss geäusserten Wünsche der steuerpflichtigen Person oder die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, keine

entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (statt vieler: BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 35 f.).

2.3. Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes 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 Lebensunterhalts dauernder Natur. Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36 f. mit Hinweisen).

2.4. Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält (BGE 132 I 29 E. 4.2 f. S. 36 f. mit Hinweisen).

2.5. Diese Praxis findet auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings werden die Kriterien, nach denen das Bundesgericht entscheidet, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Hauptsteuerdomizil anerkannt werden kann, besonders streng gehandhabt. Dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als diejenige unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht. Selbst wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Dies kann namentlich dann zutreffen, wenn sie sich am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet haben oder über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen (BGE 125 I 54 E. 2b/bb S. 57 mit Hinweisen; Urteil 2C 311/2014 vom 30. April 2015 E. 2.2).

2.6. Wohnt eine unverheiratete Steuerpflichtige nicht nur alleine, sondern mit ihrem Partner in gemeinsamem Haushalt (Konkubinats) am Arbeitsort, ist dies ein gewichtiges Zeichen dafür, dass sie dort ihren Lebensmittelpunkt hat (BGE 115 Ia 212 E. 3 S. 216; Urteil 2C 536/2014 vom 6. Februar 2015 E. 3.6; STEFAN OESTERHELT/MORITZ SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 56 zu Art. 3 StHG). Ein Konkubinats kann aber auch einen Lebensmittelpunkt abseits des Arbeitsorts begründen, wenn sich der gemeinsame Haushalt an einem anderen Ort befindet und der Steuerpflichtige regelmässig dorthin zurückkehrt (BGE 125 I 54 E. 3b S. 58 f. e contrario).

2.7. In Bezug auf die Beweisführung sind vorliegend folgende Grundsätze massgebend: Der

Umstand, dass ein Konkubinatspaar vom Ort aus, wo es sich während der Woche aufhält und einer gemeinsamen unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, begründet nach der Rechtsprechung eine natürliche Vermutung, dass es dort seinen Lebensmittelpunkt und - als rechtliche Folge davon - sein Hauptsteuerdomizil hat (vorne E. 2.6). Diese Vermutung lässt sich nur entkräften, wenn die Konkubinatspartner nachweisen können, dass sie regelmässig, mindestens ein Mal pro Woche, an den Ort zurückkehren, wo sie einen gemeinsamen Haushalt führen, wo weitere Familienmitglieder leben, mit welchen sie aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden sind und wo sie andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegen (vorne E. 2.5 f.). Gelingt dieser Nachweis, obliegt es dem Kanton des Wochenaufenthalts- oder Arbeitsorts nachzuweisen, dass die Person gewichtige wirtschaftliche und allenfalls persönliche Beziehungen zu diesem Ort unterhält (BGE 125 I 54 E. 3a S. 58; Urteile 2C 536/2014 vom 6. Februar 2015 E. 3.1; 2C 311/2014 vom 30. April. 2015 E. 2.3).

3.

3.1. Streitig und zu prüfen ist vorliegend einzig, zu welchem Ort - V._____/TI oder U._____/VS - die Steuerpflichtigen ab der Steuerperiode 2016 die stärkeren Beziehungen pflegten. Diese Prüfung hat anhand der Feststellungen der Vorinstanz und im Rahmen der rechtsgenügend vorgebrachten Substantiierungen der Beschwerdeführerin zu erfolgen.

3.2. Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen werden von den Parteien nicht in Frage gestellt und sind daher für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.5). Die Vorinstanz hat festgestellt, dass die Steuerpflichtigen vom 1. August 2014 bis zum 30. September 2018 gemeinsam in U._____/VS als Co-Direktion ein Fünfsternehotel leiteten und in dieser Zeitspanne in ihrer Freizeit regelmässig nach V._____/TI zurückgekehrt sind. In V._____/TI ist das Paar Eigentümer einer 140m2 grossen 4.5-Zimmerwohnung.

3.3. Im Rahmen einer vergleichsweise kurzen Beweiswürdigung hat die Vorinstanz weiter angenommen, dass die Steuerpflichtigen mit einer Vielzahl an eingereichten Belegen den Nachweis erbracht hätten, dass sie im Kanton Tessin gesellschaftliche Beziehungen unterhalten. Im Gegensatz dazu habe die Beschwerdeführerin den Nachweis solcher Beziehungen zum Kanton Wallis nicht erbringen können. Aufgrund dessen gelangt die Vorinstanz zum Schluss, dass sich der faktische Lebensmittelpunkt der Steuerpflichtigen im fraglichen Zeitraum in V._____/TI befunden habe. Dort hätten sie ihre Freizeit verbracht und gesellschaftliche Beziehungen unterhalten. Weiter könne auch der Kauf einer 4.5-Zimmerwohnung in V._____/TI als klares Bekenntnis für einen dortigen Lebensmittelpunkt gewertet werden. Es könne davon ausgegangen werden, dass die Wohnung vermietet worden wäre, wären die Steuerpflichtigen nicht regelmässig dorthin zurückgekehrt. Der Aufenthalt in U._____/VS sei im Vergleich dazu von Anfang an nur beruflich motiviert gewesen und habe nur den Charakter einer Übergangslösung gehabt. Dies zeige sich auch daran, dass die Steuerpflichtigen seit ihrem Ausscheiden als Co-Hoteldirektoren in U._____/VS wieder vollständig in den Kanton Tessin zurückgekehrt seien.

3.4. Die Steuerpflichtigen führen in ihrer Beschwerdeantwort ergänzend zur Vorinstanz aus, dass insbesondere die ungleichen Wohnsituationen in den genannten Orten aufzeige, dass sich ihr Lebensmittelpunkt ständig in V._____/TI befunden habe. Hier besässen sie eine 4.5-Zimmerwohnung, währenddem sie in U._____/VS nur über ein Hotelzimmer verfüg hätten.

3.5. Die Vorinstanz verweist im Rahmen ihrer Beweiswürdigung pauschal auf die kantonalen Akten, ohne Wiedergabe oder Bezugnahme zum Akteninhalt. Ob dieses Vorgehen den verfassungsmässigen Vorgaben entspricht, die Art. 29a und Art. 29 Abs. 2 BV an ein Urteil der ersten (und vorliegend einzigen) kantonalen Gerichtsinstanz stellt, ist fraglich, kann aber letztlich offenbleiben. Jedenfalls behält es sich das Bundesgericht nachfolgend vor, aufgrund der hinreichend substantiierten Vorbringen der Beschwerdeführerin in Ergänzung des Sachverhalts die kantonalen Akten heranzuziehen (vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG; Urteile 2C 215/2019 vom 24. Januar 2020 E. 6.1; 5A 51/2015 vom 25. März 2016 E. 6; vorne E. 1.6).

3.6. Aus den abstrakt dargelegten Grundsätzen (vorne E. 2.7) ergibt sich vorliegend die natürliche Vermutung, dass sich der Lebensmittelpunkt und somit das Hauptsteuerdomizil der Steuerpflichtigen ab der Steuerperiode 2016 in U._____/VS befand. Gemäss den Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz waren sie dort vom 1. August 2014 bis zum 30. September 2018 Co-Direktoren eines Fünfsternehotels. Im Zeitraum der gemeinsamen Hotelführung lebten die Steuerpflichtigen während

der Arbeitswoche in U._____/VS. Die Beschwerdeführerin führt diesbezüglich ergänzend aus, dass die Steuerpflichtigen die ersten zwei Jahren in einer gemeinsamen Mietwohnung lebten, ehe sie im Sommer 2016 in ein Zimmer des von ihnen geführten Hotels umgezogen seien. Es liegt nichts vor, was gegen dieses Vorbringen spricht. Unbestritten sind weiter die Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die Eltern und Geschwister der Steuerpflichtigen in Deutschland wohnen, währenddem die Kinder des Steuerpflichtigen in Kanada und seine Geschwister in der Zentralschweiz leben. Mithin unterhalten die Steuerpflichtigen keinerlei familiäre Beziehungen in V._____/TI.

3.7. Bei dieser Ausgangssituation ist es die Aufgabe der Steuerpflichtigen, die natürliche Vermutung zu entkräften, dass sich ihr Lebensmittelpunkt an ihrem gemeinsamen Arbeitsort befindet. Erst wenn dies gelingt, obliegt nachfolgend die Beweisführung wieder den kantonalen Behörden des Arbeits- und Wochenaufenthaltsort (vorne E. 2.7). Die Beschwerdeführerin bringt - wie zu zeigen - zu Recht vor, dass es den Steuerpflichtigen aufgrund ihrer eingereichten Beweismittel nicht gelingt, diesen Nachweis zu erbringen. Die rechtliche Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach die Steuerpflichtigen aufgrund der festgestellten Sachverhaltsindizien die stärksten Bindungen zu V._____/TI aufweisen, weshalb sich dort der gemeinsame Lebensmittelpunkt befinde, erweist sich deshalb aus nachfolgenden Gründen als bundesrechtlich nicht haltbar.

3.8. Wie bereits dargelegt, unterhalten die Steuerpflichtigen zu V._____/TI keinerlei familiäre Beziehungen. Infolgedessen müssten gewichtige ausserfamiliäre Beziehungen und eine enge affektive Verbundenheit zur Gemeinde V._____/TI vorliegen, damit in der fraglichen Zeitspanne ein dortiger Lebensmittelpunkt angenommen werden könnte (vorne E. 2.5 f.). Den kantonalen Akten, worauf hier zurückgegriffen werden kann (Art. 105 Abs. 2 BGG, vorne E. 1.6), lässt sich nicht entnehmen, dass sich die Steuerpflichtigen in V._____/TI oder dem Kanton Tessin intensiv am öffentlichen Leben beteiligen. Der Steuerpflichtige ist zwar Mitglied eines Tessiner Ablegers eines Skal-Clubs (International Association of Travel and Tourism Professionals); hierbei handelt es sich jedoch um einen weltweit agierenden Berufsverband der Tourismusindustrie. Die Mitgliedschaft dient somit primär dem eigenen beruflichen Interesse und kann nicht mit der Mitgliedschaft in einem lokalen ideellen Verein verglichen werden, mit der in der Regel eine persönliche und gesellschaftliche Verbundenheit mit einem Ort einhergeht. Auch dem Umstand, dass die Steuerpflichtige in einer Nachbargemeinde von V._____/TI am 22. Oktober 2015 an einem einzelnen Tag einen Hundekurs absolviert hat, ist keine weitere Bedeutung beizumessen. Sodann ist auch die Mitgliedschaft in der regionalen Feuerwehr des Gemeindeverbands um V._____/TI im Umfang von Fr. 10.-- nur mit einem finanziellen Aufwand verbunden und stellt kein gewichtiges Indiz für eine besondere regionale Verbundenheit dar (vgl. Urteil 2C 178/2011 vom 2. November 2011 E. 3.4).

3.9. Entgegen der unbelegten Auffassung der Vorinstanz unterhalten die Steuerpflichtigen auch keine tiefgreifenden gesellschaftlichen Beziehungen zu V._____/TI (E. 3 des angefochtenen Entscheids). Unbestritten ist, dass sie im Kanton Tessin Freundschaften pflegen. Daraus lässt sich isoliert betrachtet noch keine tiefgreifende Verbundenheit zum Wochenendaufenthaltsort herleiten. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht ausführt, beschränken sich die über das gesamte Tessiner Kantonsgebiet verteilten Kontakte zudem auf Bekannte, die ebenfalls in der Hotel- bzw. Tourismusbranche tätig sind, weshalb diese Bekanntschaften nicht als besonders enge, in der Gemeinde V._____/TI gepflegte gesellschaftliche Beziehungen qualifiziert werden können. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Steuerpflichtigen die genannten Personen im fraglichen Zeitraum sicherlich in gewissen Abständen besucht haben (vgl. Urteil 2C 311/2014 vom 30. April 2015 E. 3.3; vorne E. 2.5).

3.10. Wenn die Vorinstanz weiter ausführt, dass bereits aufgrund des gemeinsamen Kaufs einer 4.5-Zimmerwohnung in V._____/TI erwiesen sei, dass sich dort der gemeinsame Lebensmittelpunkt der Steuerpflichtigen befinde, ist dies verfassungsrechtlich nicht haltbar. Die Beschwerdeführerin führt zu Recht aus, dass der Besitz von Wohneigentum nicht automatisch den Rückschluss zulässt, dass der Bezug zum Wochenendaufenthaltsort grösser ist als jener zum Arbeitsort (vgl. Urteil 2C 536/2014 vom 6. Februar 2015 E. 3.4). Hierfür wäre nebst dem Nachweis von gesellschaftlichen oder familiären Beziehungen erforderlich, dass die Steuerpflichtigen im fraglichen Zeitraum an den Wochenenden regelmässig nach V._____/TI zurückgekehrt sind. Dies ist jedoch, entgegen der Auffassung der Vorinstanz und den Steuerpflichtigen, nicht erstellt. Bereits im angefochtenen Urteil ist festgehalten, dass die Steuerpflichtigen im fraglichen Zeitraum in ihrer Freizeit "in der Regel" nach V._____/TI zurückgekehrt sind. Die Beschwerdeführerin wendet diesbezüglich zu Recht ein, dass folglich davon auszugehen sei, dass die Steuerpflichtigen im fraglichen Zeitraum die Wochenenden nur in der Regel - also nicht immer - im Kanton Tessin verbracht haben. Die

kantonalen Vorakten, worauf hier zurückgegriffen werden kann (Art. 105 Abs. 2 BGG, vorne E. 1.6), bestärken diese Annahme. Die eingereichte Stromrechnung für die Wohnung in V._____/TI beträgt für die Zeitspanne April 2016 bis März 2017 Fr. 75.--, was als klares Indiz dafür gewertet werden kann, dass die Wohnung im hier interessierenden Zeitraum nicht regelmässig genutzt wurde. Dies bestätigen die Steuerpflichtigen selber, indem sie im Fragebogen zur Festlegung des Steuerdomizils angegeben haben, dass sie monatlich nur drei von vier Wochenenden in V._____/TI verbringen. Zudem erscheint eine regelmässige Rückkehr an den Wochenendaufenthaltsort auch aufgrund der beruflichen Präsenzzeit eines Co-Hoteldirektionspaars (speziell in der Hauptsaison) sowie aufgrund der Distanz zwischen Arbeits- und Wochenendaufenthaltsort als unwahrscheinlich. Die von den Steuerpflichtigen zum Nachweis einer regelmässigen Rückkehr an den Wochenendaufenthaltsort vorgebrachten Beweismittel (an die Wohnadresse in V._____/TI adressierte Rechnungen und Zeitschriften) sind nicht geeignet eine solche rechtsgenügend zu belegen.

3.11. Verfassungsrechtlich nicht haltbar ist schliesslich die Annahme der Vorinstanz, dass der Aufenthalt der Steuerpflichtigen in U._____/VS von Anfang an den Charakter einer beruflichen Übergangslösung hatte, weshalb nicht angenommen werden könne, dass sich dort der gemeinsame Lebensmittelpunkt befinde. Die "Absicht des dauernden Verbleibens" (Art. 3 Abs. 2 StHG; Art. 2 Abs. 2 StG/VS) setzt nicht voraus, dass die steuerpflichtige Person an einem Ort für immer oder doch für unbestimmte Zeit verbleibt. Es genügt, den Aufenthaltsort bis auf Weiteres zum Mittelpunkt der Lebensverhältnisse zu machen und ihm dadurch eine gewisse Stabilität zu verleihen, selbst wenn mit der Möglichkeit des Wechsels aus bestimmten Gründen zu rechnen ist oder sogar feststeht, dass der Aufenthalt nach einiger Zeit wieder aufhört (Urteile 2C 678/2013 vom 28. April 2014 E. 2.2; 2A.350/1990 vom 15. März 1991 E. 2b, in: ASA 60 S. 499).

3.12. Ebenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten können die Steuerpflichtigen aus dem Umstand, dass sie in den letzten beiden Jahren ihres Aufenthalts in U._____/VS lediglich in einem Hotelzimmer gewohnt haben. Das Rechtsverhältnis der Unterkunft am Arbeitsort (Miete, Untermiete, Eigentum etc.) ist nicht ausschlaggebend und selbst ein Hotelzimmer kann eine hinreichende Unterkunft für die Annahme eines Lebensmittelpunkts darstellen, sofern es den Charakter eines eigentlichen Wohnsitzes hat (STEFAN OESTERHELT/MORITZ SEILER : a.a.O., N. 45 zu Art. 3 StHG). Dies ist vorliegend zu bejahen. Die Steuerpflichtigen sind Co-Direktoren eines Fünfsternehotels, in welchem sie unter der Woche gemeinsam in einem Hotelzimmer leben. Bei dieser Ausgangslage erweist sich das gemeinsame Wohnen in einem Hotelzimmer durchaus als zweckmässiges Wohnsitz (minimaler Arbeitsweg; ständige Erreichbarkeit; Verpflegung vor Ort). Es handelt sich somit nicht nur um eine behelfsmässige Übernachtungsgelegenheit ohne Wohncharakter (vgl. 2P.335/2001 vom 29. Juli 2002 E. 3.2.3). Zudem dürften die Steuerpflichtigen aufgrund ihrer beruflichen Positionen während der gesamten Aufenthaltsdauer in U._____/VS die exklusive Nutzung an einem standesgemässen Zimmer gehabt haben (vgl. BGE 132 I 29 E. 5.3 S. 40 f.). Es ist weiter auch nicht davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen ihre ursprüngliche Mietwohnung in U._____/VS aufgegeben hätten, wenn das Wohnen im von ihnen geführten Hotel nicht eine vergleichbare Wohnqualität dargestellt hätte.

3.13. Zusammenfassend können die Steuerpflichtigen nach dem Ausgeführten zwar eine gewisse, im Wesentlichen emotionale Verbundenheit mit V._____/TI und dem Kanton Tessin aufzeigen und es ist davon auszugehen, dass sich ihr Lebensmittelpunkt nach Aufgabe ihrer Tätigkeit in U._____/VS dorthin zurückverschoben hat. Zu beurteilen ist jedoch, wie sich das Steuerdomizil ab der Steuerperiode 2016 und den Folgejahren gestaltet hat. Für diese Zeitspanne können die Steuerpflichtigen keine gesellschaftlichen oder sonstigen Beziehungen vorweisen, die eine besonders enge Verbundenheit mit V._____/TI belegen würden. Die durchaus vorhandenen Freundschaften im Tessin sind nicht derart aussergewöhnlich und tiefgreifend, dass sie die natürliche Vermutung umzustossen vermöchten, wonach sich der Lebensmittelpunkt der in einem gefestigten Konkubinatsleben unselbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen praxisgemäss am Arbeitsort befindet, von wo aus sie doch insgesamt etwas mehr als vier Jahre ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit als Co-Hoteldirektoren nachgegangen sind.

4.

Die Beschwerde erweist sich nach dem Dargelegten als begründet und ist hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Wallis gutzuheissen. Die Hauptsteuerdomizile der Steuerpflichtigen befinden sich demzufolge ab der Steuerperiode 2016 in U._____/VS.

II. Veranlagungsort (direkte Bundessteuer)

5.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis hat sich im angefochtenen Entscheid auch über die Hauptsteuerdomizile für die direkte Bundessteuer entschieden. Wie es sich damit verhält ist im Folgenden zu prüfen.

5.1. Ist der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer ungewiss oder streitig, so wird er - wenn mehrere Kantone in Frage kommen - durch die ESTV bestimmt (Art. 108 Abs. 1 Satz 1 DBG). Erfährt eine Veranlagungsbehörde oder Rechtsmittelinstanz vom konkurrierenden Anspruch eines andern Kantons, ist vor weiteren Veranlagungshandlungen die ESTV anzugehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen (Art. 108 Abs. 1 DBG; BGE 137 I 273 E. 3.3.1 S. 277 f. mit Hinweisen; Urteil 2C 116/2013 vom 2. September 2013 E. 4.5.1). Den Steuerpflichtigen steht es aber auch offen, auf einen Antrag nach Art. 108 Abs. 1 DBG zu verzichten und die Zuständigkeit der Veranlagungsbehörde stattdessen im ordentlichen Rechtsmittelweg zu bestreiten, mit der Begründung, die verfügende Behörde sei nicht zuständig (GUIDO JUD, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 9 zu Art. 108 DBG; ANDREA PEDROLI, in: Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand de la LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 6 zu Art. 108 DBG). Letztinstanzlich entscheidet bei beiden Rechtsmittelwegen das Bundesgericht über das Hauptsteuerdomizil (vgl. Art. 146 DBG; Art. 31 und Art. 33 lit. d VGG i.V.m. Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG).

5.2. Zuständig zum Entscheid über den Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer wäre hier aufgrund des Gesagten die ESTV und ihr Entscheid unterläge der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen der Bundesrechtspflege (Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG; BGE 137 I 273 E. 3.3.1 S. 277 f. mit Hinweisen). Die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis ist damit weder sachlich noch funktionell zuständig, über den Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer in der vorliegenden interkantonalen Angelegenheit zu entscheiden. Im Übrigen enthielten die angefochtenen Steuerdomizilentscheide der Steuerverwaltung des Kantons Wallis vom 2. November 2017 zu Recht keine Hinweise zur direkten Bundessteuer, so dass es bereits an rechtsgültigen Ausgangsverfügungen fehlt.

5.3. Entscheidet eine sachlich und funktionell unzuständige Behörde, ist der Entscheid grundsätzlich völlig unwirksam, d.h. nichtig. Das liegt auf der Hand, kann doch eine solche Behörde nicht an Stelle der rechtssatzmässig zuständigen Behörde mit verbindlicher Wirkung entscheiden (BGE 137 I 273 E. 3.1 S. 275 mit Hinweisen; ANDREA PEDROLI, a.a.O., N. 4 zu Art. 105 DBG). Dem vorliegend angefochtenen Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission geht somit - was die direkte Bundessteuer betrifft - jegliche Verbindlichkeit ab, da die ESTV betreffend die direkte Bundessteuer zuständig für die Feststellung des Hauptsteuerdomizils wäre (BGE 133 II 366 E. 3.1 f. S. 367; 132 II 342 E. 2.1 S. 346).

5.4. Zu beachten ist jedoch, dass im Recht der direkten Bundessteuer für natürliche Personen der Grundsatz der einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit gilt (Art. 105 Abs. 1 DBG; BGE 137 I 273 E. 3.3.1 S. 277; ANDREA PEDROLI, a.a.O., N. 2 zu Art. 108 DBG). Sowohl die Staats- und Gemeindesteuern wie auch die direkte Bundessteuer werden also von dem Kanton erhoben, in welchem die steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat. Zudem ist betreffend die Festlegung des Steuerdomizils zu berücksichtigen, dass die massgebenden kantonalrechtlichen Bestimmungen jenen des StHG entsprechen (vgl. Art. 3 Abs. 2 StHG, Art. 2 Abs. 2 StG/VS). Mithin ist somit für die Bestimmung des Steuerdomizils der direkte Bundessteuer nach den gleichen Grundsätzen zu verfahren, wie bei der Staatssteuer (sog. vertikale Steuerharmonisierung; Art. 128 und 129 BV). Dies hat zur Folge, dass der vorliegende Entscheid betreffend die Festlegung des Hauptsteuerdomizils für die Staats- und Gemeindesteuern präjudizierende Wirkung auf die Festlegung desselben für direkte Bundessteuer hat (vgl. zur vertikalen Steuerharmonisierung BGE 145 II 130 E. 2.2.4 S. 134; Urteil 2C 404/2019 vom 29. Januar 2019 E. 2.4). Aus prozessökonomischen Überlegungen erübrigt sich deshalb eine Überweisung an die ESTV, zumal die Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Wallis spruchreif sind (vgl. Urteile 2C 934/2013 vom 18. Juni 2014 E. 5.2; 2C 116/2013 vom 2. September 2013 E. 4.5.2; 2P.22/2007 vom 10. März 2008 E. 6; GUIDO JUD : a.a.O., N. 10 zu Art. 108 DBG).

5.5. Dieses Vorgehen rechtfertigt sich auch vor dem Hintergrund, dass nebst den Verfahrensparteien vorliegend auch die Steuerbehörden des Kantons Tessin, wie auch die ESTV Kenntnis davon hatten, dass die örtliche Zuständigkeit in Bezug auf die Steuerveranlagungen der Steuerpflichtigen zwischen

den Kantonen Wallis und Tessin streitig sind. Zusätzlich hatten alle genannten Parteien Gelegenheit sich in das bundesgerichtliche Verfahren einzubringen und dennoch wurde von allen Seiten auf die Durchführung eines Verfahrens nach Art. 108 Abs. 1 DBG durch die ESTV verzichtet. Die rechtlich vertretenen Steuerpflichtigen haben sogar explizit den ordentlichen Rechtsmittelweg angestrebt, was zulässig ist (vorne E. 5.1). Weiter ist auch nicht anzunehmen, dass die Steuerbehörden des Kantons Tessin, angesichts der in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern bundesgerichtlich bestätigten Steuerdomizile in U._____/VS, dem Kanton Wallis die Zuständigkeit zur Erhebung und zum Bezug der direkten Bundessteuern streitig machen werden. Es genügt deshalb die Feststellung, dass die angefochtenen Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis hinsichtlich der Feststellung des Steuerdomizils für die direkte Bundessteuer unwirksam sind. Vor diesem Hintergrund steht es den Steuerpflichtigen frei, im Anschluss an eine Steuerveranlagung seitens des Kantons Wallis die Aufhebung der entsprechenden Steuerveranlagungen des Kantons Tessin zu beantragen (vgl. Art. 147 ff. DBG; Art. 51 StHG).

6.
Zusammenfassend sind die Beschwerden begründet und gutzuheissen. Die Urteile der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis jeweils vom 13. Juni 2019 werden aufgehoben und die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung des Kantons Wallis jeweils vom 2. November 2017 werden bestätigt. Hingegen war die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis nicht zuständig, auch über den Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer im interkantonalen Verhältnis zu befinden. Diesbezüglich erweist sich ihr Entscheid als unwirksam (nichtig).

7.
Die Steuerpflichtigen haben aufgrund ihres Unterliegens die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG), und zwar zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 5 BGG). Der Kanton Wallis hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2C 806/2019 und 2C 807/2019 werden vereinigt.
2.
Die Beschwerden werden gutgeheissen. Die Urteile der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 13. Juni 2019 werden aufgehoben. Die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung des Kantons Wallis vom 2. November 2017 werden bestätigt.
3.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdegegnern zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung auferlegt.
4.
Zur Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen für die vorinstanzlichen Verfahren wird die Sache an die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis zurückgewiesen.
5.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis, der Steuerverwaltung des Kantons Tessin sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. Juni 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Hahn