

Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2P.214/2004 /ast

Urteil vom 27. Januar 2005  
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Merkli, Präsident,  
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller,  
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,  
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien  
X. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer, vertreten durch seine Mutter,  
Y. \_\_\_\_\_,

gegen

Administration cantonale des impôts du canton  
de Vaud, Route de Berne 46, 1014 Lausanne,  
Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Rechtsabteilung, Schlossmühlestrasse 15,  
8510 Frauenfeld.

Gegenstand  
Art. 127 Abs. 3 BV (Doppelbesteuerung),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Administration cantonale des impôts du canton de Vaud vom 19. August 2004 und den Steuerdomizilentscheid des Steueramtes Weinfelden vom 9. Dezember 2002.

Sachverhalt:

A.

X. \_\_\_\_\_ (geb. 26. Dezember 1981) trat nach Abschluss der Lehre als Verkaufs-Sachbearbeiter bei der A. \_\_\_\_\_ SA in Lausanne bei der gleichen Firma im Kanton Thurgau am 1. August 2001 eine "Stage" an, um seine Deutschkenntnisse zu verbessern. Auf dasselbe Datum meldete er sich am 13. September 2001 mit seinem Heimatausweis von Crissier in Weinfelden/TG an. Während des bis am 28. Februar 2003 dauernden Aufenthalts wohnte er in einem selbst möblierten Studio in Weinfelden. Vom 15. Juli bis 25. Oktober 2002 absolvierte er die Rekrutenschule.

B.

Am 9. Dezember 2002 verfügte das Steueramt Weinfelden, X. \_\_\_\_\_ habe sein Hauptsteuerdomizil seit 1. Januar 2002 in Weinfelden und sei daselbst unbeschränkt steuerpflichtig. Dabei erwog es, X. \_\_\_\_\_ habe den ihm am 21. Januar 2002 zugestellten Fragebogen - trotz Mahnung - nicht ausgefüllt retourniert. Deshalb sei das Steueramt Weinfelden nicht imstande, den Sachverhalt umfassend abzuklären. Dieser Steuerdomizilentscheid blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft. Mit Verfügung vom 19. September 2003 schätzte das Steueramt Weinfelden X. \_\_\_\_\_ für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2002 ermessensweise auf ein Einkommen von Fr. 38'700.-- (Vermögen Null) ein. Mit separater Verfügung vom selben Tag auferlegte es X. \_\_\_\_\_ wegen Nichteinreichens der Steuererklärung 2002 eine Busse von Fr. 300.--.

C.

Am 12. März 2004 eröffnete das Steuerbüro Lausanne-District X. \_\_\_\_\_ die Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2001/02 und schätzte ihn für ein steuerbares Einkommen von Fr. 19'400.-- (Vermögen Null) ein. Dagegen erhob X. \_\_\_\_\_ am 18. März 2004 Einsprache und machte geltend, er sei für das Jahr 2002 bereits im Kanton Thurgau steuerpflichtig. Gestützt darauf stellte ihm das Steuerbüro einen Fragebogen zu, um seinen steuerrechtlichen Wohnsitz abzuklären. Diesen retournierte er am 5. April 2004 ordnungsgemäss ausgefüllt. Am 4. August 2004 brachte X. \_\_\_\_\_ eine Bestätigung seines Arbeitgebers bei, wonach die "Stage" im

Kanton Thurgau von Anfang an befristet war. Mit Entscheid vom 19. August 2004 wies der Rechtsdienst der Administration cantonale des impôts du canton de Vaud die Einsprache ab und stellte fest, dass sich das Hauptsteuerdomizil von X. \_\_\_\_\_ auch im Jahr 2002 im Kanton Waadt in Crissier befunden habe und bestätigte im Übrigen die Veranlagung.

D.

Gegen diesen Entscheid des Rechtsdienstes der Administration cantonale des impôts du canton de Vaud vom 19. August 2004 erhebt Frau Y. \_\_\_\_\_ namens ihres Sohnes X. \_\_\_\_\_ mit Eingabe vom 31. August 2004 staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV mit dem sinngemässen Begehren, die interkantonale Doppelbesteuerung im Jahr 2002 sei zu beseitigen.

Die Administration cantonale des impôts du canton de Vaud verweist auf den angefochtenen Entscheid und beantragt, das Hauptsteuerdomizil von X. \_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2002 im Kanton Waadt festzulegen.

Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau hat auf einen formellen Antrag verzichtet und verweist auf den rechtskräftigen Steuerdomizilentscheid vom 9. Dezember 2002.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Bestreitet eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit des Kantons, muss grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über deren Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf. Ein solcher Entscheid kann - wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV - ohne Erschöpfung des kantonalen Instanzenzugs direkt mit staatsrechtlicher Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 86 Abs. 2 OG; BGE 125 I 54 E. 1a).

Der Steuerdomizilentscheid des Steueramtes Weinfelden vom 9. Dezember 2002 ist in Rechtskraft erwachsen, nachdem der Beschwerdeführer ihn nicht angefochten hat. Er brauchte dies auch nicht zu tun, wenn er sich ihm unter der Bedingung fügen wollte, dass kein anderer Kanton für denselben Zeitraum die unbeschränkte Steuerpflicht in Anspruch nehme; er durfte daher zuwarten, bis ein zweiter Kanton denselben Anspruch erhebt. Die staatsrechtliche Beschwerde steht ihm in diesem Fall nicht nur zur Anfechtung des Steuerentscheids des Kantons Waadt offen, sondern auch zur Bestreitung des (an sich rechtskräftig festgelegten) Steuerdomizils im Kanton Thurgau zu (Urteil 2P.26/2000 vom 5. Juni 2002 E. 1c). Der Beschwerde ist denn auch mit hinreichender Deutlichkeit (Art. 90 Abs. 1 OG) das Begehren zu entnehmen, die Doppelbesteuerung für das Jahr 2002 zu beseitigen.

2.

2.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt u.a. 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; BGE 130 I 205 E. 4.1 mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall ist das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers für das Jahr 2002 bereits vom Kanton Thurgau rechtskräftig in Weinfelden festgesetzt, und er soll nun aufgrund des angefochtenen Einspracheentscheids ebenfalls im Kanton Waadt für denselben Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht unterstellt werden. Damit ist eine aktuelle Doppelbesteuerung offensichtlich gegeben.

2.2 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV (bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (vgl. auch Art. 3 Abs. 2 StHG, 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. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu; es kann bloss Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz sein, wenn auch das übrige Verhalten der Person für diesen spricht (BGE 123 I 289 E. 2a S. 293 f. mit Hinweisen). Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, namentlich wenn ihr Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 125 I 54 E. 2a S. 56). 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 (BGE 125 I 54 E. 2b S. 56 ff. mit Hinweisen). 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. Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils auf Grund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles zu beurteilen (BGE 123 I 189 E. 2b S. 294 mit Hinweis).

Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie (Ehegatte und Kinder) 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; anders verhält es sich nur, wenn sie in leitender Stellung tätig sind (BGE 125 I 54 E. 2b/aa S. 56 f. mit Hinweisen).

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 jene 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 dort 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). Jedenfalls bei jüngeren Steuerpflichtigen, die sich während der Woche an ihrem Arbeitsort aufhalten, spricht der Umstand, dass sie regelmässig an den Ort zurückkehren, wo ihre Familie lebt, wo sie aufgewachsen sind, die Schulen besucht oder gearbeitet haben und ihre persönlichen und familiären Beziehungen pflegen, in besonderem Masse zur Annahme, dass sie am Ort ihrer Familienniederlassung noch den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen haben (Urteil 2P.25/1993 vom 20. Januar 1994, insb. E. 3c). Namentlich wenn solche Steuerpflichtige das elterliche Heim zum ersten Mal verlassen, können sie dort ihr Hauptsteuerdomizil beibehalten, wenn sie in ihrer Freizeit überwiegend und regelmässig heimkehren (Urteil 2P.179/2003 vom 17. Juni 2004 E. 2.3; BGE 111 Ia 41 E. 3 S. 43).

3.

3.1 Der Beschwerdeführer war beim Antritt seiner "Stage" in der Thurgauer Niederlassung seines Lehrbetriebes noch nicht ganz zwanzigjährig. Der von Anfang an befristete Aufenthalt von rund anderthalb Jahren diente anerkanntermassen dem Vertiefen seiner Deutschkenntnisse; er wurde zudem unterbrochen von der Rekrutenschule im Raum Bern von rund dreieinhalb Monaten Dauer. Pro Monat verbrachte der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben zwei bis drei Wochenenden bei seinen Eltern im Kanton Waadt, wo er zudem seine Ferien verbrachte und in der Freizeit mit seinen Freunden musizierte. Die persönlichen Kontakte im Kanton Thurgau beschränkten sich offenbar auf seine Arbeitskollegen. Damit liegt es auf der Hand, dass der Beschwerdeführer sein Hauptsteuerdomizil nie in den Kanton Thurgau verlegt hat. Dass er nicht jedes Wochenende im Waadtland verbrachte, steht dem nicht entgegen, sind doch auch der Zeitaufwand und die Kosten zu berücksichtigen (vgl. BGE 111 Ia 41 E. 3 S. 43 für die Fahrt von Genf nach Brig; für die Strecke Lausanne-Weinfelden dürften diese Gesichtspunkte umso stärker ins Gewicht fallen).

3.2 Das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers befand sich somit auch nach dem 1. Januar 2002 im Kanton Waadt, weshalb die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Thurgau gutzuheissen ist, und sowohl der Entscheid des Steueramtes Weinfelden vom 9. Dezember 2002 als auch dessen Ermessensveranlagung vom 19. September 2003 aufzuheben sind.

4.

Nachdem der Steuerdomizilentscheid vom 9. Dezember 2002 in Rechtskraft erwachsen war und die subjektive Steuerpflicht (gemäss § 7 des thurgauischen Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern [Steuergesetz; StG/TG]) des Beschwerdeführers - wenn auch zu Unrecht - feststand, war er zur Mitwirkung und Auskunftserteilung hinsichtlich der Festsetzung der Steuer verpflichtet (vgl. Peter Locher, Kommentar DBG, I. Teil, Basel/Therwil 2001, RZ 60 zu Art. 3 DBG mit Hinweisen auf Judikatur und Literatur). Da er trotz Aufforderung und zweimaliger Mahnung dennoch keine Steuererklärung einreichte, wurde er nach Ermessen veranlagt (§ 162 StG/TG bzw. Art. 130

Abs. 2 DBG) und in Anwendung von § 207 StG/TG bzw. Art. 174 DBG mit einer Busse belegt. Diese selbständige Bussenverfügung vom 19. September 2003 hat der Beschwerdeführer nicht angefochten. Es liegt deshalb insoweit kein letztinstanzlicher kantonaler Entscheid vor, der mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) beim Bundesgericht angefochten werden kann. Die Bussenverfügung bleibt somit bestehen.

5.

Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Waadt ist daher abzuweisen. Jene gegen den Kanton Thurgau ist gutzuheissen, und der Steuerdomizilentscheid des Steueramtes Weinfelden vom 9. Dezember 2002 sowie die Ermessensveranlagung des Steueramtes Weinfelden vom 19. September 2003 sind aufzuheben.

Bei diesem Ausgang hat der Kanton Thurgau die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 1 und 2 OG). Der Beschwerdeführer, der nicht durch einen Anwalt vertreten ist, hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Waadt wird abgewiesen.

2.

Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Thurgau wird gutgeheissen. Der Steuerdomizilentscheid des Steueramtes Weinfelden vom 9. Dezember 2002 und die Ermessensveranlagung des Steueramtes Weinfelden vom 19. September 2003 werden aufgehoben.

3.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 800.-- wird dem Kanton Thurgau auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Administration cantonale des impôts du canton de Vaud und der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 27. Januar 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: