
Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. März 2019 i.S. Ehegatten F. und G. (VGE II 2018 59)

Interkommunales Steuerdomizil von Ehegatten (§§ 4 Abs. 1 und 2, 7 Abs. 1 und 12 Abs. 4 StG): Festlegung des Wohnsitzes von in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten bei Auseinanderfallen von Arbeits- und Familienort; Anforderungen an den Nachweis eines getrennten Wohnsitzes

Grundsätzlich haben in ungetrennter Ehe lebende Ehegatten ein gemeinsames Steuerdomizil am Familienort. Es ist jedoch möglich, dass jeder Ehegatte einen eigenen Wohnsitz begründet und aufgrund dauernder Trennung von Arbeits- und Familienort je über ein eigenes Hauptsteuerdomizil verfügt. Allerdings sind getrennte Wohnsitze von Ehegatten nur mit Vorsicht und Zurückhaltung anzunehmen, wo die ehelichen Bande weder zerrissen noch gelockert sind.

Der steuerrechtliche Wohnsitz 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 wahrscheinlich gilt. In casu konnte nicht einfach auf die Sachverhaltsdarstellung der steuerpflichtigen Person abgestellt werden, da diese in klarem Widerspruch stand zu bisherigen gegenüber den Steuerbehörden und anderen amtlichen Stellen gemachten Angaben. Die zur Begründung eines neuen Lebensmittelpunkts am (steuergünstigeren) Arbeitsort der

Ehefrau vorgebrachten Umstände vermochten das Verwaltungsgericht nicht zu überzeugen. Massgeblich war nebst den Wohnverhältnissen der Ehegatten auch der zu einem wesentlichen Teil beruflich begründete Zusammenhang der geltend gemachten persönlichen Beziehungen der Ehefrau am Arbeitsort. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz kam das Verwaltungsgericht deshalb zum Schluss, dass der Nachweis für einen neu getrennten Wohnsitz der Ehegatten nicht erbracht wurde.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Ehegatten F. und G. leben kinderlos in langjähriger, ungetrennter Ehe. G. ist Inhaber eines Betriebes in X. (Gemeinde Y.), F. ist Inhaberin eines Betriebes in Z. Die Ehegatten verfügen an beiden Orten über gemeinsames Wohneigentum. Nachdem in der Vergangenheit die Steuerbehörden stets davon ausgegangen waren, dass beide Ehegatten ihr gemeinsames Steuerdomizil in X. hatten, machten die Ehegatten mit Einreichen der Steuererklärung 2014 erstmals gegenüber den Steuerbehörden geltend, es sei eine getrennte Veranlagung mit Steuerauscheidung auf die Gemeinden Y. und Z. vorzunehmen, wonach sich das Steuerdomizil von F. in Z. und dasjenige von G. in X. (Gemeinde Y.) befinde. Mit Veranlagungsverfügung 2014 veranlagte die Steuerverwaltung die Ehegatten mit einheitlichem Steuerdomizil in der Gemeinde Y. Wenig später erfolgte eine weitere Veranlagungsverfügung für eine Mitte 2016 an F. ausbezahlte Kapitalabfindung aus Vorsorge. Auch diesbezüglich stellte die Veranlagungsbehörde auf das (bisherige) gemeinsame Steuerdomizil der Ehegatten in X. als massgeblichen Wohnsitz zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung ab. Die gegen beide Verfügungen erhobene Einsprache

wie auch die vor Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde blieben erfolglos.

Erwägungen

1. Vorliegend geht es um einen Fall der Steuerauscheidung zwischen zwei Schwyzer Gemeinden. Das kantonale Recht verweist in § 7 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz (StG/SZ; SRSZ 172.200) vom 9. Februar 2000 für die interkommunale Steuerauscheidung ausdrücklich auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Nachdem dieses Recht nicht kodifiziert ist, ist auf die konstante Praxis des Bundesgerichts abzustellen. Es kommen deshalb die für das interkantonale Verhältnis geltenden Grundsätze analog zur Anwendung (so bereits Entscheid der Steuerkommission des Kantons Schwyz vom 10.4.1984 publiziert in StE 1985 SZ B 11.3 Nr. 2). Zu beachten ist insbesondere die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101). Nach § 12 Abs. 4 StG/SZ bestimmt sich die Steuerpflicht bei Wechsel des Wohnsitzes oder Aufenthalts innerhalb des Kantons auf Grund der persönlichen Zugehörigkeit nach dem Steuerdomizil am Ende der Steuerperiode. Kapitalleistungen gemäss § 38 werden jedoch am Wohnsitz oder Aufenthaltsort zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung besteuert.

2. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer

unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (vgl. auch Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14] vom 14.12.1990, § 4 Abs. 2 StG/SZ; vgl. auch Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet («le lieu ou se situe le centre de ses intérêts»). Bei der Feststellung des Hauptsteuerdomizils 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. 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. 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. 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. Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie

aufhält, grundsätzlich als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort. Dies gilt jedenfalls, soweit sie nicht in leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und sofern sie täglich («Pendler») oder regelmässig an den Wochenenden («Wochenaufenthalter») an den Familienort zurückkehren. Grundsätzlich unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter demnach ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält (zum Ganzen: Urteil des BGer 2P.100/2005 vom 17.10.2005 i.S. A. gegen Kantonales Steueramt Zürich und Administration cantonale des impôts du canton de Vaud = BGE 132 I 29 Erw. 4.2 S. 36 f. mit Hinweisen; vgl. Urteil des BGer 2C_403/2005 vom 1.4.2016 Erw. 2.2).

Es ist daher zu prüfen, wie eng im hier massgeblichen Zeitraum (Steuerperiode 2014 bzw. Zeitpunkt der Fälligkeit Kapitalleistung in der Steuerperiode 2016) die Beziehungen von F. zum Arbeitsort in Z. resp. zum Wohnort ihres Ehegatten in X. gewesen sind, und zu welchem Ort die stärkeren Beziehungen bestehen, um dort das Steuerdomizil annehmen zu können. Unbestritten ist dabei, dass die Ehegatten in tatsächlich und rechtlich ungetrennter Ehe leben und daher auch weiterhin zum Gesamtsatz (Faktorenaddition) und zum Verheiratetentarif zu besteuern sind. In Bezug auf die Beweisführung sind folgende Grundsätze zu beachten: Der steuerrechtliche Wohnsitz 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 (vgl. Urteil des BGer 2C_565/2016 vom 21.12.2016 Erw. 2.3).

3. Die Vorinstanz stützte sich im angefochtenen Einspracheentscheid zur Hauptsache auf eine E-Mail der Beschwerdeführerin vom 6. Dezember 2012, worin von dieser gegenüber der Gemeindeverwaltung Y. bestätigt worden sei, dass sie ihren «Lebensmittelpunkt in X. habe und demzufolge seit Jahren in X. steuerpflichtig» sei. Insbesondere vermöge die Beschwerdeführerin mit ihren Vorbringen («starke persönliche Beziehungen zu Z.», «grosszügige Wohnung», «Inhaberin eines eigenen ...büros in Z.», Fahrzeiten der T.-Bahnen) die natürliche Vermutung des steuerlichen Wohnsitzes in X. nicht umzustossen. Auch die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach sie seit Jahren Mitglied im ...club in Luzern, Vorstandsmitglied des ..., Sektion Z., Mitglied im ...club Z. und Mitglied im ...club Schwyz sei, vermöchten eine Verlegung des Lebensmittelpunktes von Y. nach Z. ebenfalls nicht darzutun. Es würden seit der Erklärung vom 6. Dezember 2012 keine wesentlich neuen Verhältnisse bzw. Umstände vorliegen, aufgrund derer vor Ende der Steuerperiode 2016 von einer Verlegung des Lebensmittelpunktes auszugehen wäre (vgl. angefochtener Einspracheentscheid, Erw. 3 am Ende S. 5).

Die Beschwerdeführerin macht dagegen im Wesentlichen geltend, sie sei in Z. aufgewachsen und habe auch vor der Heirat ihren Lebensmittelpunkt und damit ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in Z. gehabt. Das familiäre Umfeld und ihren Freundeskreis habe sie in Z. und Umgebung. (...) Sie habe in Z. ein ...büro aufgebaut. Um ihrer Erwerbstätigkeit, welche ein überdurchschnittliches zeitliches Pensum erfordere, weiterhin im bisherigen Umfang nachgehen zu können, sei sie in Z. wohnhaft geblieben. (...) Es sei notorisch, dass die Führung eines eigenen Unternehmens in der ...branche mit der damit zusammenhängenden Arbeitsbelastung in Z. nicht möglich sei, wenn man seinen Lebensmittelpunkt in

X. habe. (...) Die gemeinsame Zeit würden sie und ihr Ehegatte in Z. oder in X. oder während gemeinsamen Ferien an anderen Orten verbringen. Gestützt auf ihr berufliches Engagement wäre es gar nicht möglich, dass das Haus von G. in X. auch den Lebensmittelpunkt der Beschwerdeführerin darstellen würde (vgl. Beschwerde, S. 4 Ziff. 1.1.). Sie bewohne in Z. seit vielen Jahren eine eigene Wohnung. Zwei Jahre nach der Heirat hätten sie und ihr Ehegatte eine grössere Wohnung im gleichen Mehrfamilienhaus erworben. Der Erwerb der grösseren Wohnung sei vorgenommen worden, weil auch der Ehegatte einen Teil seiner Freizeit zusammen mit der Beschwerdeführerin in Z. verbracht habe und deshalb eine grössere Wohnung notwendig geworden sei. (...). Dass die Beschwerdeführerin die 3 1/2-Zimmer-Wohnung dauernd benutze, werde durch die Nebenkostenabrechnung belegt (vgl. Beschwerde, S. 5 Ziff. 1.2.). (...). Ein weiterer Nachweis, dass sie ihren Lebensmittelpunkt in Z. habe, sei der Umstand, dass sie die regelmässigen Besorgungen in Z. mache (...) und dies überdies (...) auch selbst aus eigenen Mitteln bezahle (vgl. Beschwerde, S. 5 Ziff. 1.3.). (...) Dass sie ihren Lebensmittelpunkt in Z. habe, werde durch weitere Umstände belegt (Hausarzt, Zahnarzt, Krankenkasse, Restaurantbesuche, Mitgliedschaft ... Z.) (vgl. Beschwerde, S. 6 Ziff. 1.4.). (...) Nach eigenen Angaben hält sich die Beschwerdeführerin in der Gemeinde Y. (X.) nur teilweise während ihrer Freizeit auf (vgl. Beschwerde, S. 6 Ziff. 1.5.).

4. Vorliegend ist zunächst unbestritten, dass die Ehegatten in ungetrennter Ehe leben. Insofern weist der vorliegende Fall durchaus gewisse Parallelen zu dem Urteil des BGer 2C_403/2015 vom 1. April 2016 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern und Steuerverwaltung des Kantons Zug auf. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin trifft es nicht zu, dass der dem BGE 121 I 14 zugrunde liegende

Sachverhalt mit dem im vorliegenden Fall vergleichbar wäre (vgl. Beschwerde, S. 11 Ziff. 5.), ist doch zumindest nicht bestritten, dass die Ehegatten sich gegenseitig an den Wochenenden besuchen, weshalb - im Unterschied zu dem BGE 121 I 14 zugrunde liegenden Sachverhalt - von einer dauernden Trennung von Arbeits- und Familienort keine Rede sein kann. Auszugehen ist daher vom Grundsatz, dass beide Ehegatten ein gemeinsames Steuerdomizil am Familienort haben (vgl. zit. Urteil des BGer 2C_403/2015 vom 1.4.2016 Erw. 4.1).

In der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass die Annahme getrennter steuerrechtlicher Wohnsitze von Ehegatten auch dann gerechtfertigt sei, wenn die Ehegatten an verschiedenen Orten beruflich oder geschäftlich tätig sind und sich nur an den Wochenenden gegenseitig besuchen (vgl. insb. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 32 zu Art. 3 DBG; dieselben, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 3 N 30; zit. Beschwerde, S. 10 f. Ziff. 5.). Das vermag allerdings nichts daran zu ändern, dass getrennte Wohnsitze der Ehegatten grundsätzlich nur mit Vorsicht und Zurückhaltung anzunehmen sind, wo die ehelichen Bande weder zerrissen noch gelockert sind. Vorliegend hat der Ehegatte der Beschwerdeführerin seinen Lebensmittelpunkt und steuerrechtlichen Wohnsitz unstreitig in X., während die Beschwerdeführerin auch starke Beziehungen zu ihrem Arbeitsort in Z. aufweist. Unklar ist dabei, ob die Beschwerdeführerin regelmässig an den Wohnort des Ehegatten in X. zurückkehrt, wo alsdann ein gemeinsames Steuerdomizil besteht, oder ob die Ehegatten sich nur an den freien Tagen und Wochenenden (abwechselnd) gegenseitig besuchen, so dass gegebenenfalls die Annahme eines getrennten steuerrechtlichen Wohnsitzes gerechtfertigt wäre.

Was den gewöhnlichen Aufenthalt der Ehegatten an freien Tagen und Wochenenden anbetrifft, kann diesbezüglich nun aber nicht einfach auf die Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin im jetzigen streitigen Verfahren abgestellt werden, steht diese Darstellung doch in klarem Widerspruch zu den bisher in der Vergangenheit gegenüber den Steuerbehörden und auch diversen anderen amtlichen Stellen (z.B. Baubehörde, Ausgleichskasse, Notariat, Grundbuchamt, Handelsregister) gemachten Angaben (vgl. dazu Einspracheakten ...). Als Beleg hierfür kann auch die von der Beschwerdeführerin gegenüber dem Einwohneramt Y. mit E-Mail vom 6. Dezember 2012 abgegebene Erklärung im Zusammenhang mit dem (vergünstigten) Bezug einer Jahreskarte der T.-Bahnen für Einwohner herangezogen werden. Darin bestätigte die Beschwerdeführerin (ebenfalls) ausdrücklich, dass sie ihren «Lebensmittelpunkt in X. habe und demzufolge seit Jahren in X. steuerpflichtig» sei.

Auch wenn durch die gegenüber den amtlichen Stellen gemachten Angaben selbstverständlich kein steuerrechtlicher Wohnsitz begründet werden kann, ist diesen Aussagen ein grosses Gewicht beizumessen. Inwiefern sich die Beschwerdeführerin zum Versand der E-Mail vom 6. Dezember 2012 «genötigt» gefühlt haben will (vgl. Beschwerde, S. 10 Ziff. 4.), ist dabei nicht nachvollziehbar. Dass die Beschwerdeführerin fälschlicherweise auf eine Auskunft der Gemeinde Y. vertraut haben will, wonach im innerkantonalen Verhältnis Ehegatten keine separaten steuerlichen Wohnsitze haben könnten (vgl. Beschwerde, S. 6 f. Ziff. 1.6.), erscheint ebenso unglaubwürdig. Es hilft der Beschwerdeführerin deshalb auch nicht, wenn sie die abgegebene Erklärung nunmehr widerrufen möchte (vgl. Beschwerde, S. 10 Ziff. 4.). Vielmehr darf aufgrund ihrer beruflichen Tätigkeit ... und ihrer Ausbildung ... angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin durchaus um die Bedeutung des Lebens-

mittelpunktes als Voraussetzung für den steuerlichen Wohnsitz wusste. Vor diesem Hintergrund erscheint es daher wenig überzeugend, wenn die Beschwerdeführerin nun plötzlich geltend machen will, dass sie ihren Lebensmittelpunkt tatsächlich stets in Z. gehabt habe und sie sich in der Gemeinde Y. (X.) nur teilweise während ihrer Freizeit aufhalte (vgl. Beschwerde, S. 6 Ziff. 1.5.), bzw. dass sie mit Ausnahme von gelegentlichen Besuchen ihres Ehegatten keine nennenswerten Beziehungen zur Gemeinde Y. (X.) habe (vgl. Beschwerde, S. 10 Ziff. 4.).

Was die Beschwerdeführerin zudem (zusätzlich) zur Begründung des Lebensmittelpunktes an ihrem Arbeitsort in Z. vorbringt, vermag keine andere Beurteilung zu rechtfertigen. Den weiteren Umständen, namentlich dass die Beschwerdeführerin wegen der starken Beanspruchung durch die Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit am Arbeitsort in Z. wohnhaft geblieben sein will (vgl. Beschwerde, S. 4 Ziff. 1.1.), was durch die Nebenkostenabrechnungen der gemeinsam erworbenen 3 1/2-Zimmer-Wohnung (vgl. Beschwerde, S. 5 Ziff. 1.2.), regelmässige Einkäufe und Besorgungen in Z. (vgl. Beschwerde, S. 5 Ziff. 1.3.) und weitere Umstände (gewisse örtliche Vertrauensbeziehungen [Hausarzt, Zahnarzt, ...], Krankenkassenzugehörigkeit, Restaurantbesuche, Mitgliedschaft im ... etc.) belegt werde, kommt hier keine entscheidende Bedeutung zu. Die Beschwerdeführerin behauptet jedenfalls nicht, dass ihr deswegen eine leitende Stelle im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zugekommen sei oder gar eine regelmässige Rückkehr an freien Tagen oder Wochenenden an den Wohnort des Ehegatten in X. ausgeschlossen gewesen wäre. Es lässt sich auch nicht sagen, dass X. ... verkehrstechnisch nicht bereits gut erschlossen gewesen wäre. Wenn sich die Aufenthalte der Beschwerdeführerin in X. zudem nur auf gelegentliche Besuche ihres Ehegatten beschränkt hätten, dann wäre auch der Bezug

einer Jahreskarte der T.-Bahnen durch die Beschwerdeführerin nicht nötig gewesen. Dabei ist auch nicht ungewöhnlich, dass die Beschwerdeführerin ihre Einkäufe und Besorgungen zu einem guten Teil unter der Woche an ihrem Arbeitsort in Z. erledigte. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin machen jedoch insgesamt deutlich, dass die zahlreichen persönlichen Beziehungen wie Mitgliedschaften in Vereinen und Engagements in Institutionen in Z. und Umgebung, auf welche sich die Beschwerdeführerin berufen will, zu einem wesentlichen Teil mit dem beruflichen Engagement der Beschwerdeführerin im Zusammenhang zu sehen sind. Das führt jedoch nicht dazu, dass diese Beziehungen stärker zu gewichten wären als die eheliche Beziehung zu ihrem Ehegatten.

Hinzu kommt nun auch noch mit Blick auf die Wohnverhältnisse der Ehegatten, wie den Veranlagungsakten (insb. Beiblatt Liegenschaften 2014) entnommen werden kann (vgl. Steuerakten 2014 act. 115 ff., insb. act. 120 [Liegenschaft Nr. 4]), dass die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann inzwischen ... zusammen als Miteigentümer je zur Hälfte zwei Grundstücke (Nrn. yy und zz) in X. erworben und darauf (...) ein grosszügiges Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung (Baujahr 2014) gebaut haben (vgl. Einspracheakten 2016 act. 27 [Baugesuch Formular Z01]; publiziertes Baugesuch im Amtsblatt des Kantons Schwyz Nr. ...), wo sich seither (unstreitig) auch die neue Wohnadresse (...) des Ehegatten befindet. Darin zeigt sich gleichzeitig ebenfalls ein eigenes, in X. zu lokalisierendes Interesse der Beschwerdeführerin.

Dies alles spricht dafür, dass auch im hier massgeblichen Zeitraum (Steuerperiode 2014 bzw. Zeitpunkt der Fälligkeit Kapitalleistung in der Steuerperiode 2016) die von den Steuerbehörden in der Vergangenheit angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin

in X. (weiterhin) als sehr wahrscheinlich gelten kann, während die Beschwerdeführerin den Gegenbeweis nicht erbracht hat, dass die Beziehungen zu Z. tatsächlich stärker gewesen wären.

5. ...

6. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist daher abzuweisen. ...