Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 3. Juni 2019 i.S. H. (2C_73/2018)

Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (Art. 3 Abs. 1 StHG): Steuerwohnsitz von unselbstständig erwerbenden Personen mit eheähnlicher Konkubinatsbeziehung; Beweislast und Vermutungen

Verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter ohne leitende Stellung am Arbeitsplatz unterstehen grundsätzlich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich die Familie aufhält. Dies gilt auch für Konkubinatsverhältnisse, die aufgrund ihrer Dauer, ihrer Intensität und der engen wirtschaftlichen Verflechtung der Partner als eheähnlich anzusehen sind.

Nach der allgemeinen Beweislastregel sind die zur Annahme des Steuerwohnsitzes führenden Umstände als steuerbegründende Tatsachen von den Steuerbehörden nachzuweisen. Den Nachteil der Beweislosigkeit tragen die Steuerbehörden. Die praktische Bedeutung dieser Beweislastverteilung wird jedoch dadurch relativiert, dass das Bundesgericht verschiedene tatsächliche Vermutungen anerkennt, welche den Zustand der Beweislosigkeit gar nicht erst eintreten lassen. Solche Vermutungen bauen auf allgemeinen Erfahrungssätzen auf. So ist, wenn aufgrund bestimmter familiärer Verhältnisse während mehrerer Steuerperioden vom Lebensmittelpunkt an einem bestimmten Ort auszugehen war und die Steuerbehörde nicht auf gegenteilige Hinweise stösst (Vermutungsbasis), darauf zu schliessen, dass sich an den massgebenden Verhältnissen nichts geändert hat (Vermutungsfolge) und sich der Mittelpunkt der Lebens-

interessen für die folgende Steuerperiode weiterhin am besagten Ort befindet.

Sind die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Tatsachenvermutung gegeben, muss die abgabepflichtige Person den Gegenbeweis antreten und nachweisen, dass Vermutungsbasis oder Vermutungsfolge nicht zutreffen. Sie kann einerseits darlegen, bereits in den Vorperioden sei der Lebensmittelpunkt falsch festgelegt worden. Anderseits kann sie vorbringen, dass sich die Verhältnisse in der massgeblichen Zeit geändert hätten.

Sachverhalt zusammengefasst

H. hatte ab 2008 gemeinsam mit ihrem Lebenspartner I. Steuerwohnsitz in X. (Kanton St. Gallen). Ab August 2010 mietete sie gemeinsam mit ihrem Lebenspartner eine 2.5-Zimmer-Wohnung in W. (Kanton Schwyz). Per 30. November 2010 meldete sie sich in X. ab und per 1. Dezember 2010 in W. an. Das Steueramt des Kantons St. Gallen stellte fest, dass für die Steuerperiode 2010 eine unbeschränkte Steuerpflicht von H. in X. bestand; in W. habe sie nur Wochenaufenthalt begründet. Ein dagegen erhobener Rekurs vor Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen blieb erfolglos. H. akzeptierte die unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton St. Gallen daraufhin auch für die Steuerperioden 2011 und 2012. Im Januar 2013 trat H. bei der J. AG mit Sitz in Y. (bis Oktober 2014) bzw. Z. (seit November 2014) eine neue Arbeitsstelle an, was sich ihrer Auffassung nach auf die Feststellung des steuerrechtlichen Wohnsitzes auswirkte. Das kantonale Steueramt St. Gallen hielt sowohl erstinstanzlich als auch im Einspracheverfahren an der unbeschränkten

Steuerpflicht von H. in X. fest, welche in W. weiterhin nur als Wochenaufenthalterin zu gelten habe. In den darauffolgenden Rechtsmittelverfahren schützten Verwaltungsrekurskommission und Verwaltungsgericht St. Gallen jedoch den Standpunkt von H. und hoben Feststellungsverfügung und Einspracheentscheid auf. Daraufhin gelangte das kantonale Steueramt St. Gallen an das Bundesgericht, das die Beschwerde gutheisst und den Einspracheentscheid bestätigt.

Erwägungen

1. - 2.2 ...

- 3. Die vorliegende Streitigkeit dreht sich um die für die kantonalen Steuern bundesrechtlich harmonisierte Rechtsfrage nach der persönlichen Zugehörigkeit bzw. dem Steuerwohnsitz von natürlichen Personen (vgl. dazu Art. 3 und 4 StHG; Art. 13 und 14 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [sGS 811.1; nachfolgend: StG SG]). Bestehen wie vorliegend mögliche Anknüpfungspunkte in verschiedenen Kantonen, und droht eine durch Art. 127 Abs. 3 BV untersagte interkantonale Doppelbesteuerung, ist für die Bestimmung des Steuerwohnsitzes auf die bundesgerichtlich entwickelten Kollisionsnormen zur Abgrenzung der Steuerhoheiten der Kantone abzustellen.
- 3.1 Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton haben (Art. 3 Abs. 1 StHG; Art. 13 Abs. 1 StG SG). Massgeblich sind die Verhältnisse am letzten Tag der massgeblichen Steuerperiode (also am

31. Dezember; Art. 4b Abs. 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 StHG). Der steuerrechtliche Wohnsitz einer natürlichen Person befindet sich in der Regel am Ort, wo sie sich mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält (Art. 3 Abs. 1 StHG; Art. 13 Abs. 2 StG SG). Für die Annahme eines steuerrechtlichen Wohnsitzes müssen demnach zwei Bedingungen kumulativ erfüllt sein: Objektiv ist ein "tatsächlicher Aufenthalt" erforderlich, subjektiv die "Absicht dauernden Verbleibens" (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, § 5 S. 72; OESTERHELT/SEILER, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, N. 30 zu Art. 3 StHG).

Der tatsächliche Aufenthalt einer Person lässt sich ohne weiteres feststellen. Anders die Absicht dauernden Verbleibens, insbesondere wenn sich die abgabepflichtige Person an mehreren Orten aufhält: Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist in solchen Fällen massgeblich, zu welchem Ort die Abgabepflichtige die stärkeren Beziehungen hat (BGE 132 I 29 E. 4.2; 131 I 145 E. 4.1) bzw. wo sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2 S. 305 f.; 132 I 29 E. 4.1 S. 35 f.; 125 I 54 E. 2 S. 56; 123 I 289 E. 2a S. 293). Nicht massgeblich sind in diesem Zusammenhang die bloss erklärten Wünsche der abgabepflichtigen Person; der steuerrechtliche Wohnsitz ist nicht frei wählbar. Entscheidend sind vielmehr die objektiven äusseren Tatsachen, in denen der Wille zum dauernden Verbleib zum Ausdruck kommt (OESTERHELT/SEILER, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, N. 33 zu Art. 3 StHG).

3.2 Bei unselbständig erwerbenden Personen nimmt die Rechtsprechung an, dass als Steuerwohnsitz im Regelfall jener Ort anzusehen ist, an dem die Abgabepflichtige für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt

nimmt, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen (Urteil 2C_748/2008 vom 19. März 2009 E. 3.1).

Anders liegt der Fall bei verheirateten Personen, die zu Arbeitszwecken an einen anderen Ort pendeln oder sich unter der Woche am Arbeitsort aufhalten. Die Absicht des dauernden Verbleibs ist in solchen Fällen im Regelfall an jenem Ort gegeben, wo sich die Familie aufhält; dies gilt zumindest dann, wenn die betreffende Person bei der Arbeit keine leitende Stellung einnimmt. Verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter unterstehen daher grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich die Familie aufhält (BGE 132 I 29 E. 4.2 und 4.3 S. 36 f. mit Hinweisen). Diese Grundsätze werden auch auf Konkubinatsbeziehungen angewandt, die aufgrund ihrer Dauer und Intensität einer Ehe gleichkommen (Urteil 2C_1045/2016 vom 3. August 2017 E. 3.4).

3.3 Die für die Bestimmung des Steuerwohnsitzes konstituierenden Sachverhaltselemente sind von den Steuerbehörden von Amtes wegen abzuklären (BGE 138 II 300 E. 3.4). Im Einklang mit den allgemeinen Beweislastregeln sind die zur Annahme des Steuerwohnsitzes führenden Umstände als steuerbegründende Tatsachen von den Steuerbehörden nachzuweisen. Den Nachteil der Beweislosigkeit tragen die Steuerbehörden (sog. objektive Beweislast; vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5; 138 II 57 E. 7.1; 121 II 257 E. 4c/aa).

Die praktische Bedeutung dieser Beweislastverteilung ist insofern überschaubar, als das Bundesgericht verschiedene tatsächliche Vermutungen anerkannt hat, welche den Zustand der Beweislosigkeit gar nicht erst eintreten lassen. Solche auf allgemeinen Erfahrungssätzen auf-

bauende tatsächliche Vermutungen lassen es zu, aufgrund bewiesener, für die konkrete Frage nicht unmittelbar erheblicher Tatsachen, auf das Vorliegen ansonsten unbewiesener, erheblicher Tatsachen zu schliessen (OESTERHELT/SEILER, a.a.O., N. 83 zu Art. 3 StHG). War aufgrund bestimmter familiärer Verhältnisse während mehrerer Steuerperioden vom Lebensmittelpunkt an einem bestimmten Ort auszugehen und stösst die Steuerbehörde bei ihrer Untersuchung (Art. 46 Abs. 1 StHG) nicht auf gegenteilige Hinweise (Vermutungsbasis), ist darauf zu schliessen, dass sich den massgebenden Verhältnissen nichts geändert (Vermutungsfolge) und sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen für die darauf folgende Steuerperiode weiterhin am besagten Ort befindet. Sind die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Tatsachenvermutung gegeben, muss die abgabepflichtige Person den Gegenbeweis antreten und nachweisen, dass Vermutungsbasis oder Vermutungsfolge nicht zutreffen. Sie kann einerseits darlegen, bereits in den Vorperioden sei der Lebensmittelpunkt falsch festgelegt worden. Anderseits kann sie vorbringen, dass sich die Verhältnisse in der massgeblichen Zeit geändert hätten (vgl. zum 2C 565/2016 vom 21. Dezember 2016 Ganzen Urteile 2C_307/2015 vom 13. Oktober 2015 E. 4.2; 2C_794/2013 vom 2. Mai 2014 E. 4.5, 2C_672/2010 vom 30. Juni 2011 E. 4.2; 2C_625/2009 vom 16. Februar 2010 E. 3.2).

4. Die Beschwerdeführerin argumentiert in ihrer Beschwerde, die Abgabepflichtige habe von 1998 bis jedenfalls 2012 ihren Steuerwohnsitz in X. gehabt, weshalb die natürliche Vermutung zum Tragen komme, dass dies auch in der Steuerperiode 2013 noch der Fall gewesen sei. Der Abgabepflichtigen sei es nicht gelungen, diese Vermutung umzustossen, weshalb weiterhin davon auszugehen sei, dass Steuerwohnsitz in X. bestehe.

4.1 Die Vorinstanz hat festgestellt, dass die Abgabepflichtige ab dem 15. September 1998 mit ihrem Lebenspartner in dessen Bauernhaus mit einer 4- und einer 1.5-Zimmerwohnung in X. gewohnt habe. Diesem Haus fehle es an Komfort, namentlich fehle ein Anschluss an das öffentliche Abwassernetz und eine leistungsfähige Internetverbindung. Ab 1. August 2010 habe sie zur Erleichterung ihrer Arbeitstätigkeit - ebenfalls mit ihrem Lebenspartner - eine 2.5-Zimmerwohnung in W. gemietet, die über Telefon-, Internet- und TV-Anschluss verfüge und sich ausserdem näher an ihren Arbeitsorten befinde. Per 1. Dezember 2010 habe sie sich in X. abgemeldet und in W. angemeldet. Sie sei jedoch weiterhin Miteigentümerin eines Wohn- und Geschäftshauses in X.

In der Steuerperiode 2013 und auch danach sei sie Pächterin des Landwirtschaftsbetriebs ihres Lebenspartners gewesen; die anfallenden Arbeiten seien jedoch - abgesehen von administrativen Aufgaben - im Wesentlichen von ihm selbst erledigt worden. Seit 7. Januar 2013 sei sie hauptberuflich als ... Manager bei der J. AG mit Sitz in Y. (bis Oktober 2014) bzw. Z. (seit November 2014) tätig. Im Jahr 2012 sei sie arbeitslos gewesen und habe sich in dieser Zeit in der K. GmbH betätigt, an welcher sie eine geringfügige Beteiligung besitze, für welche sie jedoch - entgegen der Angaben auf der Homepage des Unternehmens - schon länger keine Textileinkäufe mehr besorge. Vor ihrer Arbeitslosigkeit habe sie in ... gearbeitet.

Mit ihrem Lebenspartner habe sie weder einen Konkubinatsvertrag geschlossen, noch lebe sie mit ihm in eingetragener Partnerschaft. Allerdings sei aufgrund der Umstände von einer langjährigen Lebenspartnerschaft auszugehen. Sie habe keine Kinder und ihre einzige

Schwester lebe in ... (Österreich). Sie verbringe ihre Freizeit in W. und verfüge dort über einen - auch infolge ihrer Erwerbstätigkeit - wachsenden Freundeskreis. Ihr Auto sei im Kanton Schwyz eingelöst, ihr Hausarzt befinde sich in W. und ihre Krankenkasse im Kanton Schwyz. Bei der Bank ... besitze sie ein Konto und tätige in der Region W. ihre Einkäufe. Der Stromverbrauch der Wohnung in W. habe sich zwischen dem 6. Dezember 2012 und dem 31. Dezember 2013 auf 1175 kWh belaufen, was eine dauernde Benützung dieser Wohnung durch eine beruflich engagierte Person als plausibel erscheinen lasse.

Diese Feststellungen erscheinen entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin jedenfalls nicht als willkürlich. Sie sind daher dem bundesgerichtlichen Entscheid zugrunde zu legen (Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG). Rechtsfrage ist hingegen, ob die festgestellten Tatsachen auf einen Lebensmittelpunkt in W. schliessen lassen, womit dort auch ein Steuerwohnsitz bestünde (vgl. oben, E. 3.1 und 3.2).

- 4.2 Mit Blick auf die vorinstanzlich für das Bundesgericht verbindlich festgestellten Tatsachen steht ausser Frage, dass sich die Abgabepflichtige in der Steuerperiode 2013 sowohl in W. als auch in X. aufgehalten hat. Streitentscheidend ist daher die Frage, wo ihr tatsächlicher Aufenthalt mit der Absicht dauernden Verbleibs verknüpft war. Zur Entscheidung dieser Frage ist auf die oben dargelegten bundesgerichtliche Konkretisierung dieses Kriteriums abzustellen (vgl. oben, E. 3.1 und 3.2).
- 4.2.1 Die Vorinstanz hat zu Recht erwogen, dass die Beziehung der Abgabepflichtigen zu I. aufgrund ihrer Dauer und der beidseitigen Bereitschaft, Beistand zu leisten, als eheähnlich anzusehen ist. Dies ergibt sich nicht nur aus der Dauer der Beziehung, sondern auch aus der engen wirt-

schaftlichen Verflechtung, die sich unter anderem darin manifestiert, dass I. und die Abgabepflichtige zum massgeblichen Zeitpunkt (vgl. oben, E. 3.1) gemeinsame Mieter der Wohnung in W., Miteigentümer einer Liegenschaft in X. und Teilhaber der K. GmbH waren. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass keine registrierte Partnerschaft vorlag, zumal eine solche ohnehin nur für gleichgeschlechtliche Paare in Frage käme (Art. 1 des Bundesgesetzes über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare [PartG, SR 211.231]). Unbehelflich ist auch der Einwand der Abgabepflichtigen, dass sich ein Konkubinat schnell und unbürokratisch auflösen lasse: Auf das Konkubinat werden unter Umständen die obligationenrechtlichen Regelungen über die einfache Gesellschaft, den Auftrag oder sonstige Vertragsverhältnisse angewendet (BGE 108 II 204 E. 4a S. 208; Urteil 4A_383/2006 vom 19. Dezember 2007 E. 4.1). Zutreffen mag zwar, dass sich das Konkubinat jederzeit formlos auflösen lässt (vgl. auch Art. 545 OR); gewisse Rechtsfolgen kann aber auch die Auflösung eines Konkubinats nach sich ziehen.

Steuerwohnsitz ist daher grundsätzlich der Ort der Familienwohnung (vgl. oben, E. 3.2). Als Ort der Familienwohnung kommt vorliegend angesichts des jahrelangen Lebensmittelpunkts der Abgabepflichtigen und ihres Lebenspartners, dem fortwährenden Aufenthalt des Lebenspartners in X. und der engen wirtschaftlichen Verknüpfungen beider Konkubinatspartner zu diesem Ort (Wohneigentum, Landwirtschaftspacht und Gesellschaftssitz der K. GmbH) nur X. in Frage. An diesen Verhältnissen hat sich auch in der massgeblichen Steuerperiode 2013 nichts geändert. Damit ist von der Vermutung auszugehen, dass der in X. von 1998 bis 2012 bestehende Steuerwohnsitz auch für die darauf folgende - hier in Frage stehende - Steuerperiode 2013 Bestand hatte, zumal die Beschwerde-

gegnerin nicht vorbringt, in den Vorperioden sei der Lebensmittelpunkt falsch festgelegt worden.

4.2.2 Eine mit Blick auf den Steuerwohnsitz veränderte massgebliche Tatsache könnte aber darin erblickt werden, dass die Abgabepflichtige ab dem 7. Januar 2013 bei der J. AG als ... Manager angestellt war. Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang namentlich, ob ihr in ihrer Funktion als ... Manager eine leitende Stellung zukam. Wäre dies zu bejahen, könnte allenfalls ein Steuerwohnsitz in W. bejaht werden, ist doch die Reise von der Wohnung in W. an den Firmensitz der Arbeitgeberin der Abgabepflichtigen in Z. (Steuerperiode 2013) tatsächlich in viel kürzerer Zeit möglich, als von X. aus (vgl. oben, E. 3.2).

Leitende Stellung kommt einer Person zu, die in einem wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen eine besonders grosse Verantwortung trägt und zahlreiche (mindestens ca. 100) Angestellte unter sich hat (BGE 132 I 29 E. 4.3). Solches hat die Abgabepflichtige aber weder im vorliegenden noch in den vorinstanzlichen Verfahren hinreichend vorgetragen. Es gelingt ihr damit nicht, darzulegen, dass sich an den massgeblichen Verhältnissen etwas geändert hat und sich ihr Steuerwohnsitz neu in W. (statt wie bisher in X.) befinde. Der entgegenstehende Schluss der Vorinstanz ist bundesrechtswidrig.

4.3 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Abgabepflichtige auch in der Steuerperiode 2013 Steuerwohnsitz in X. gehabt hat. Sie war für die besagte Steuerperiode im Kanton St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtig.

5. Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als begründet und ist gutzuheissen. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 9. März 2016 zu bestätigen.