



## Entscheid

27. Juni 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

**A,**

vertreten durch B,

**Rekurrentin,**

gegen

**Gemeindesteueramt C,**

**Rekursgegnerin,**

und

**Gemeindesteueramt D,**

**Mitbeteiligte,**

betreffend  
**kommunale Steuerhoheit (ab 1.1.2012)**

hat sich ergeben:

A. Die 19... geborene, ledige sowie kinderlose A (nachfolgend die Rekurrentin) ist seit anfangs 2008 in der Gemeinde C, wo sie über eine 3-Zimmerwohnung verfügt, als Wochenaufenthalterin angemeldet und arbeitet als Büroangestellte in E. Ihre Schriften und damit ihr Steuerdomizil verlegte sie, der Familie von B folgend, per ... April 2010 von F nach D. In der Wohnung der Familie B in D verfügt sie über einen eigenen Wohnbereich.

Mit Entscheid vom 29. Oktober 2012 nahm das Steueramt der Gemeinde C die unbeschränkte kommunale Steuerpflicht über die Rekurrentin ab 1. Januar 2012 in Anspruch.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies das Steueramt der Gemeinde C am 28. Februar 2013 ab.

C. Am 27./28. März 2013 liess die Rekurrentin dagegen Rekurs erheben und beantragte, es sei als Wohnsitz sowie Steuerdomizil wie bis anhin die Gemeinde D anzuerkennen. Das Steueramt der Gemeinde C schloss am 25. April 2013 auf Abweisung des Rekurses. Das Gemeindesteueramt D liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Rekurrentin bemängelt in ihrer Rekurschrift, die Rekursgegnerin habe im Einspracheentscheid ihre Ausführungen vollkommen übergangen und damit ihr rechtliches Gehör verletzt.

b) Die aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleitete Begründungspflicht verlangt keineswegs, dass sich die rechtsanwendende Behörde mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand im Einzelnen auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 130 II 530 E. 4.3; BGE 136 I 229 E. 5.2, je mit Hinweisen). Dieser Pflicht ist das Steueramt der Gemeinde C im Einspracheentscheid vom 28. Februar 2013 nachgekommen, indem es knapp auf die aus seiner Sicht wesentlichen Punkte verwies, namentlich auf die Tatsache, dass die alleinstehende, nicht mit der Familie B verwandte Rekurrentin seit 4 Jahren eine 3-Zimmerwohnung in C bewohnt und in E arbeitet sowie auf die natürliche Vermutung, der steuerrechtliche Wohnsitz einer alleinstehenden Person befinde sich dort, wo sie sich für längere oder unbestimmte Zeit zum Erwerb des Lebensunterhalts aufhält, somit für die Rekurrentin in der Gemeinde C. Aus der Abweisung der Einsprache lässt sich ebenfalls folgern, dass es der Rekurrentin aus Sicht des Steueramts der Gemeinde C nicht gelungen ist, diese natürliche Vermutung umzustossen. Damit ist das Steueramt – wenn auch in knapper Form – seiner Pflicht nachgekommen, die Überlegungen zu nennen, auf die es den Entscheid stützt. Den Ausführungen im Rekurs ist zu entnehmen, dass die Rekurrentin in voller Kenntnis der Sache den Einspracheentscheid anfechten konnte, ist sie doch offensichtlich bemüht, die natürliche Vermutung umzustossen. Inwiefern der angefochtene Einspracheentscheid ungenügend begründet sein soll, ist somit nicht ersichtlich.

2. a) Gemäss § 189 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) gelten die Bestimmungen über die Steuerpflicht für die Staatssteuern unter Vorbehalt abweichender Bestimmungen in den §§ 190 – 204 StG auch für die allgemeinen Gemeindesteuern. Ob eine natürliche Person der uneingeschränkten Steuerhoheit einer Gemeinde untersteht, bestimmt sich deshalb nach § 3 StG: Die Gemeindesteuerhoheit über eine natürliche Person kommt darnach jener Gemeinde zu, in welcher sich der steuerrechtliche Wohnsitz, d.h. der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse dieser Person befindet (VGr, 28. April 1986 = StE 1987 B 11.1 Nr. 7, auch zum Folgenden). Ist die Gemeindesteuerhoheit streitig, sind insbesondere die sich aus dem Verbot der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis ergebenden bundesgerichtlichen Grundsätze für das interkommunale Verhältnis sinngemäss heranzuziehen. Die unbeschränkte Gemeindesteuerpflicht beginnt in sinngemässer Anwendung von § 10 Abs. 1 StG mit dem Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige in einer Gemeinde steuerrechtlichen Wohnsitz nimmt. Endet die Anwesenheit in der Gemeinde, indem der Steuerpflichtige seinen steuerrechtlichen Wohnsitz aufgibt, hört damit die unbeschränkte Steuerpflicht in der Gemeinde grundsätzlich auf. Für den Fall der Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb des Kantons ist diesfalls aber zu beachten, dass gemäss § 190 StG die Steuerhoheit der Wegzugsgemeinde für die laufende Steuerperiode unverändert fort dauert. Massgeblich für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes für die Steuerperiode 2012 sind demnach die Verhältnisse, wie sie am 1. Januar 2012 geherrscht haben.

b) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (das Steuerdomizil) einer unselbstständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (vgl. auch Art. 23 Abs. 1 ZGB und Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]) bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGr, 20. Januar 1994 = ASA 63, 836 ff.). Dieser 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. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen in steuerlicher Hinsicht keine entscheidende Bedeutung zu, da es sich hierbei bloss um äussere Merkmale handelt, welche aber immerhin ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (BGr, 2. November 2011, 2C\_178/2011 E. 2.2; BGE 125 I 54 E. 2; BGE 123 I 293 E. 2a, mit Hinweisen; StE 1998 A 24.21 Nr. 11 E. 2a).

c) aa) Das Bundesgericht misst in seiner Praxis zur interkantonalen Doppelbesteuerung den wirtschaftlichen Gegebenheiten ein etwas grösseres Gewicht bei, als sie es bei der Bestimmung des zivilrechtlichen Wohnsitzes haben (BGE 121 I 14 E. 4a = StE 1995 A 24.24.3 Nr. 1). Das Steuerdomizil von unselbstständig erwerbenden Steuerpflichtigen befindet sich grundsätzlich am Ort, an dem sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur (BGr, 2. November 2011, 2C\_178/2011 E. 2.2; BGE 125 I 54 E. 2b). Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige die Absicht hat, später wieder wegzuziehen und seinen Lebensunterhalt andernorts zu verdienen (VGr, 16. April 2008, SB.2008.00006 E. 2.2). In allen Fällen setzt die Festlegung des Steuerdomizils sodann voraus, dass der Steuerpflichtige am fraglichen Ort eine Wohnung oder ein Zimmer unterhält (Martin Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis, in: ASA 68, 449 ff., 478). Wenn sich eine Person nicht bloss gelegentlich, sondern abwechslungsweise an zwei oder mehreren Orten aufhält, namentlich wenn Arbeitsort [nachfolgend: Arbeitsort = Arbeitsort i.e.S. sowie Ort an dem eine Person für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt genommen hat, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen] und sonstiger Aufenthaltsort auseinander fallen, ist für die Bestimmung des Steuerwohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort die Person die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 123 I 289 ff. E. 2b).

bb) Übernachtet ein Steuerpflichtiger nicht bloss sporadisch und berufsbedingt am Arbeitsort, so ist Voraussetzung für die Situierung des Steuerdomizils am Familien- oder Wohnort (mithin regelmässig dem polizeilichen Domizil), dass die persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen zum Familien- oder Wohnort diejenigen zum Ar-

beitsort überwiegen (BGE 125 I 54 E. 2b, auch zum Folgenden). Als Familie gelten auch die elterliche Familie und Geschwister. Bei ledigen Steuerpflichtigen erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von unselbstständig Erwerbstätigen am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht als bei Verheirateten: Selbst wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Dies kann namentlich zutreffen, wenn sie sich am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet haben oder über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen (BGr, 2. November 2011, 2C\_178/2011 E. 2.2; VGr, 16. April 2008, SB.2008.00006 E. 2.3). Von ganz besonderem Gewicht sind auch die Dauer der Anstellung am Arbeitsort und das Alter des Steuerpflichtigen. Mit der Berücksichtigung der Dauer des Aufenthalts am Arbeitsort trägt das Bundesgericht dem Umstand Rechnung, dass sich mit zunehmender Dauer die Bindungen zur Familie erfahrungsgemäss lockern, während sich diejenigen zum Arbeitsort verdichten (StE 1994 A 24.21 Nr. 7 E. 3b, auch zum Folgenden). Die ständige regelmässige Rückkehr an den elterlichen Wohnort vermag deshalb nach einer bestimmter Dauer des Aufenthalts am Arbeitsort das Steuerdomizil am Ort der Familie nicht mehr ohne Weiteres zu begründen, wenn nicht weitere Umstände schlüssig darauf hinweisen, dass die Beziehungen zum Familienort diejenigen zum Arbeitsort überwiegen.

3. In Bezug auf die Beweisführung sind folgende Grundsätze massgebend (BGr, 2. November 2011, 2C\_178/2011 E. 2.3, auch zum Folgenden): Der Umstand, dass ein unverheirateter Steuerpflichtiger vom Ort aus, wo er sich während der Woche aufhält, einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, begründet nach der Rechtsprechung eine natürliche Vermutung, dass er dort seinen Lebensmittelpunkt und – als rechtliche Folge davon – sein Hauptsteuerdomizil hat. Diese Vermutung lässt sich nur entkräften, wenn er regelmässig, mindestens einmal pro Woche, an den Ort zurückkehrt, wo seine Familie lebt, mit welcher er aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden ist, und wo er andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Wenn der steuerpflichtigen Person der Nachweis solcher familiärer und gesellschaftlicher Beziehungen am Ort, wo die Familie wohnt, gelingt, obliegt es der Gemeinde des Wochenaufenthalts- oder Arbeitsorts nachzuweisen, dass die Person gewichtige wirtschaftliche und allenfalls persönliche Beziehungen zu diesem Ort unterhält.

4. a) Aus den erwähnten Grundsätzen ergibt sich zunächst die natürliche Vermutung, dass sich der Lebensmittelpunkt der Rekurrentin in der Steuerperiode 2012 in C befand: Die über 50-jährige ist seit 2008 in C als Wochenaufenthalterin gemeldet, wo sie allein eine gemietete 3-Zimmerwohnung bewohnt. Sie arbeitet in E. Bei dieser Ausgangslage obliegt es der Rekurrentin nachzuweisen, dass sich ihr Lebensmittelpunkt nach der erwähnten Rechtsprechung in D befindet.

b) Die Rekurrentin führt aus, sie habe 19... nach dem Tod der Ehefrau ihres Vertreters B bei diesem eine 100% Stelle als Kinder- und Haushaltsbetreuerin angenommen. Sie habe von 19... bis 20... im Haushalt der Familie B (bestehend aus dem Vater und drei Söhnen, der jüngste davon 19... .. Monate alt) in G gelebt und sei für die Kinder eine Ersatzmutter gewesen. 20... bis 20... habe sie nur noch zu 50% als Kinder- und Haushaltsbetreuerin bei der Familie B gearbeitet. Seit anfangs 20... arbeite sie in E, indessen sei ihre Rolle als Ersatzmutter für die drei Kinder nach wie vor sehr wichtig. Da die drei Kinder noch bei ihrem Vater wohnten und nach wie vor eine Mutter bräuchten, stünde der Rekurrentin in der 7-Zimmerwohnung der Familie B in D ein ganzer Wohnbereich in der oberen Etage zur Verfügung. Zwischen der Rekurrentin und ihrem Vertreter B habe jedoch nie eine private Beziehung bestanden. Sie habe die 3-Zimmerwohnung in C gemietet, damit sie sich immer wieder zurückziehen und gewisse Auszeiten/Ferien nehmen könne.

c) Die von der Rekurrentin vorgebrachten persönlichen Verhältnisse vermögen die natürliche Vermutung eines steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Gemeinde C nicht umzustossen. Insbesondere erscheint fragwürdig, weswegen die Rekurrentin überhaupt eine Wohnung in C braucht, wenn sie, wie sie ausführt, eine mutterähnliche emotionale Bindung zur Familie B hat, ja gar zur Familie gehört. Während sie im Fragebogen für Wochenaufenthalt der Gemeinde C auführte, sie habe die Wohnung in C aufgrund des [kürzeren] Arbeitswegs nach E gemietet, gab sie in der Einsprache- und in der Rekursschrift an, die Wohnung diene nur dem gelegentlichen Rückzug. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln sei der Arbeitsweg von C nach E sogar länger als von D nach E. Letzteres trifft nicht zu. Während man mit dem Auto von D zu E etwa doppelt so lang hat wie von C aus, beträgt die Zeitersparnis von E zur Wohnadresse der Rekurrentin in C mit öffentlichen Verkehrsmitteln etwa 13 Minuten, mithin mehr als ein

Drittel der Reisezeit von insgesamt ca. 32 Min. Dass die Rekurrentin in der Rekurschrift auf ganz andere Reisezeiten kommt, liegt daran, dass nur die Fahrten von Bahnhof zu Bahnhof berücksichtigt, die Strecken zu Fuss oder mit dem Bus dagegen weggelassen wurden. So muss für die Fahrt von E nach D zunächst die Strecke bis zum Bahnhof E zurückgelegt werden, dann geht es mit der S-Bahn zum Bahnhof D weiter. Von dort aus fährt der Bus Nr. ... bis zur Haltestelle D, H. Die Mindestdauer der Fahrt wird mit 45 Minuten angegeben (Quelle: fahrplan.search.ch). Hingegen dauert die Fahrt von der E zur Wohnadresse der Rekurrentin in C wie erwähnt 32 Minuten (ca. 2 Min. Fussweg, Bus Nr. ..., dann Bus Nr. ... und schliesslich ca. 4 Min. Fussweg). Somit ist der Arbeitsweg von C nach E nachweisbar kürzer als der von D nach E.

Notwendig wäre die Wohnung in C allerdings bloss aufgrund der (geringfügigen) Zeitersparnis des Arbeitswegs nicht. Es wäre für die Rekurrentin durchaus zumutbar, täglich von D nach E zu fahren. Nach dem Gesagten kann davon ausgegangen werden, dass die Wohnung in C der Rekurrentin sowohl einen kürzeren Arbeitsweg als auch die von ihr erwähnten Rückzugsmöglichkeiten bietet.

Offen bleibt indessen noch die Frage, weswegen die Rekurrentin für gelegentliche Rückzugsmöglichkeiten eine *3-Zimmerwohnung* braucht, steht ihr doch nach eigener Angabe ein ganzer Wohnbereich in der oberen Etage der Maisonettewohnung von Familie B zur Verfügung. Sie hat somit genügend Rückzugsmöglichkeiten im Haushalt der Familie B. Selbst wenn Letzteres allerdings nicht der Fall wäre, würde ein einziges Zimmer für diesen Zweck genügen. Sinn einer Wohnung mit drei Zimmern kann nur sein, ein eigenes Leben, getrennt von der Familie B, zu führen. Dies schliesst selbstverständlich nicht aus, dass sich die Rekurrentin aufgrund ihrer emotionalen Bindung zu den Kindern öfters bei der Familie B aufhält. Ähnliches ist allerdings bei nahen Familienfreunden und Verwandten regelmässig der Fall, ohne dass solche Besuche zu einer Verlagerung des Lebensmittelpunktes führen würden. Die Rekurrentin hat sich bewusst von der Familie B räumlich getrennt, um einen eigenen Haushalt bzw. ein eigenes Leben zu führen. Gewichtiges Indiz dafür ist ebenfalls die Tatsache, dass sie wohl mit ihrer Adresse in C im Telefonbuch eingetragen ist, nicht aber mit der Adresse in D (Quelle: local.ch). Die Behauptung, ihr Lebensmittelpunkt befinde sich in D, erscheint unter diesen Umständen als nicht glaubhaft.

d) Gemäss Fragebogen für Wochenaufenthalt der Gemeinde C will die Rekurrentin jedes Wochenende bei Familie B verbracht haben. In ihrer Einsprache und in ihrem Rekurs wiederholt sie dies nicht mehr. Vielmehr macht sie geltend, sie erledige für die Familie die dringenden Haushaltsarbeiten (Einkaufen, Kochen, Wäsche etc.) während der Auslandsabwesenheiten von B. Weder behauptet sie, je (geschweige denn regelmässig) in D zu übernachten, noch erbringt sie einen Beweis dafür. Eine regelmässige Rückkehr an den Wohnort (mindestens einmal pro Woche) ist indessen Grundvoraussetzung für Annahme eines Hauptsteuerdomizils dort (vgl. dazu E. 3). Mangels Behauptung in der Einsprache und im Rekurs trifft die Steuerbehörden auch keine Pflicht, ein Beweisverfahren zu führen, setzt dieses doch eine substantiierte Sachdarstellung voraus. Eine Auflage mit der Aufforderung, den Sachverhalt hinreichend darzulegen, wäre unzulässig: Eine solche Darstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden, da dieses einzig die Richtigkeit eines hinreichend behaupteten Sachverhalts zu erforschen erlaubt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 132 N 14 ff.).

5. Die Rekurrentin vermag somit durchaus eine gewisse Verbundenheit zu D darzutun. Diese erscheint jedoch nicht derart aussergewöhnlich, dass sie die natürliche Vermutung umstossen kann, wonach sich der Lebensmittelpunkt einer unselbstständig erwerbstätigen, unverheirateten und über 50-jährigen Steuerpflichtigen am Ort befindet, an dem sich diese aufgrund der Nähe zum Arbeitsort seit mehreren Jahren ununterbrochen aufhält. Es ist demnach festzustellen, dass die Rekurrentin ab 1. Januar 2012 in der Gemeinde C steuerpflichtig ist (womit nicht gesagt ist, dass sie der Steuerhoheit der Gemeinde C nicht schon vorher unterstanden wäre).

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen

[...]