

3-RV.2021.148

P 157

Urteil vom 21. September 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richterin Sramek Gerichtsschreiber Ceni
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 16. Juni 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. August 2020 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 111'459.00, zu einem qualifizierten Beteiligungsertrag von CHF 200'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 601'015.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 6'177'622.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 12'219'77.00) veranlagt. Mit der Veranlagungsverfügung wurde eine hälftige Aufteilung der Steuerfaktoren zwischen den Kantonen Aargau und P und damit eine Aufteilung des primären Steuerdomizils zwischen Q._____ und R._____ vorgenommen.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 21. August 2020 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 22. September 2020 Einsprache erheben. Sie beantragten, dass der steuerrechtliche Wohnsitz per 31. Dezember 2015 in R._____ als ausschliesslicher primärer Wohnsitz zu bestätigen sei.

3.

Mit Entscheid vom 16. Juni 2021 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 16. Juni 2021 (Zustellung am 23. Juli 2021) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 14. September 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie liessen folgende Anträge stellen:

- "1. Es sei der angefochtene Einspracheentscheid vom 16. Juni 2021 aufzuheben.
2. Es sei das im Kanton Aargau respektive der Stadt Q._____ im Steuerjahr 2015 steuerbare Einkommen der Rekurrenten auf maximal CHF 22'407.00 zu einem Satz von CHF 601'015.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 0.00 festzusetzen, eventualiter sei die Angelegenheit an die Vorinstanz subeventualiter an das Steueramt Q._____, zur Neufestsetzung der von den Rekurrenten pro 2015 geschuldeten Einkommens und Vermögenssteuern zurückzuweisen.
3. Unter o/e Kostenfolge zu Lasten der Rekursgegnerin."

Auf die Begründung wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ liessen mit Replik vom 22. Februar 2022 (Zustellung am 24. Februar 2022) folgende Anträge stellen:

- "1. Gestützt auf die Fakten, die im Anschluss an die Rekurse vom 14.09.2021 offenkundig geworden sind und nachfolgend ausführlich dokumentiert werden, wird das Spezialverwaltungsgericht höflichst gebeten, die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen 2015 und 2016 festzustellen und Ihren Anzeigepflichten gemäss Art. 48 des Einführungsgesetzes zur Zivilprozessordnung nachzukommen.
2. Eventualiter seien auf Antrag hiermit- oder von Amtes wegen- die rechtskräftigen Verfügungen, respektive rechtskräftigen Entscheide, zu Gunsten der steuerpflichtigen Person zu revidieren, zumal offensichtlich ein Verbrechen oder Vergehen, den Entscheid beeinflusst hat.
3. Eventualiter wird an den Rechtsbegehren gemäss Rekurs vom 14. September 2021 in allen Teilen festgehalten."

7.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2023 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht A._____ und B._____ um weitere Unterlagen. Die Postsendung wurde am 12. Juli 2023 mit dem Vermerk "Annahme verweigert" retourniert.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Bestritten ist dabei der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrenten per 31. Dezember 2015 bzw. die unbeschränkte Steuerpflicht für das Steuerjahr 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrenten liessen in der Replik vom 22. Februar 2022 unter anderem die Feststellung der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung 2015 beantragen. Wird diesem Antrag entsprochen und die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung 2015 festgestellt, ist nicht weiter darüber zu befinden, ob ein steuerrechtlicher Wohnsitz im Kanton Aargau besteht. Es ist daher auf die Frage der Nichtigkeit vorab einzugehen.

2.2.

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar, und sie werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Nichtigkeit, d.h. absolute Unwirksamkeit, einer Verfügung wird nur angenommen, wenn sie mit einem tiefgreifenden und wesentlichen Mangel behaftet ist, wenn dieser schwerwiegende Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel haben nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge; erforderlich ist hierzu ein ausserordentlich schwerwiegender Mangel. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht (wie z.B. der Umstand, dass der Betroffene keine Gelegenheit hatte, am Verfahren teilzunehmen). Fehlt einer Verfügung in diesem Sinne jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (vgl. BGE 137 I 275, E. 3.1., mit weiteren Hinweisen).

2.3.

Ausser, dass die Rekurrenten die Feststellung der Nichtigkeit in der Replik beantragt haben, sind keine weiteren konkreteren Begründungen oder Erläuterungen zu den Nichtigkeitsgründen bzw. zu einem spezifischen Nichtigkeitsgrund gemacht worden. Die Veranlagungsverfügung durch die Steuerkommission Q._____ wurde in Beachtung der funktionellen oder der sachlichen Zuständigkeit erlassen. Weiter ist im vorinstanzlichen Verfahren auch kein schwerwiegender Verfahrensfehler erkennbar. Folglich ist die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung 2015 zu verneinen. Der Antrag auf

Feststellung der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung 2015 ist daher unbegründet und abzuweisen.

3.

3.1.

Mit der Replik liessen die Rekurrenten eventualiter eine Revision der rechtskräftigen Verfügungen und Entscheide beantragen, "zumal offensichtlich ein Verbrechen oder ein Vergehen, den Entscheid beeinflusst hat". Konkret machen sie damit den Revisionsgrund gemäss § 201 Abs. 1 lit. c StG geltend. Dieser sieht vor, dass eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden kann, wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat. Verbrechen oder Vergehen sind Straftatbestände des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB) wie falsche Zeugenaussagen (Art. 307 StGB), falsche Gutachten (Art. 307 StGB), falsche Beweisaussage von Parteien (Art. 306 StGB), unrechtmässige Aneignung (Art. 137 StGB), Diebstahl von Beweismitteln (Art. 139 StGB), Urkundenfälschung (Art. 251 StGB), Erpressung (Art. 156 StGB), Nötigung von Verfahrensbeteiligten (Art. 181 StGB), Amtsmissbrauch (Art. 312 StGB), ungetreue Amtsführung (Art. 314 StGB) sowie Bestechung von Amtsträgern (Art. 322ter StGB). Der Revisionsgrund gemäss § 201 Abs. 1 lit. c StG ist dann gegeben, wenn diese erwähnten Vergehen oder Verbrechen die Verfügung oder den Entscheid kausal beeinflusst haben. Die Delikte können z.B. den massgebenden Sachverhalt verfälscht haben, oder sie können den Steuerpflichtigen an der Ausübung seiner Verfahrensrechte gehindert haben (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 201 StG N 13).

3.2.

Die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel setzt das Vorliegen einer rechtskräftigen Verfügung voraus (vgl. § 201 Abs. 1 StG). Vorliegend sind weder die Veranlagungsverfügung noch der mit Rekurs angefochtene Einspracheentscheid in Rechtskraft erwachsen. Eine Revision ist damit mangels rechtskräftiger Verfügung (vgl. dazu auch Erw. 9) ausgeschlossen. Vielmehr sind diese im vorliegenden Rekursverfahren zu überprüfen. Nachfolgend ist dennoch auf den Vorwurf einzugehen, ob die Veranlagungsverfügung auf strafbaren Handlungen beruht.

3.3.

Die Rekurrenten machen geltend, dass das Gemeindesteuernamt Q. _____ bzw. die Steuerkommission Q. _____ den Tatbestand des Amtsmissbrauches nach Art. 312 StGB erfüllt hätten. Die strafbaren Handlungen gegen die Amts- und Berufspflichten liessen sich leicht aufgrund des Schreibens des Q. _____ Steueramtsvorstehers vom 15. Februar 2016 aufzeigen.

3.4.

Art. 312 StGB stellt den Missbrauch von Amtsgewalt durch Behörden oder Beamten, welche damit sich oder einem anderen einen unrechtmäßigen Vorteil verschaffen oder einem andern einen Nachteil zufügen, unter Strafe. Angesichts dessen, dass die Strafandrohung Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe beträgt, handelt es sich bei dieser Straftat um ein Verbrechen.

3.5.

3.5.1.

Der Nachweis für die Beeinflussung einer Verfügung durch ein Verbrechen oder Vergehen kann durch ein rechtskräftiges strafgerichtliches Urteil oder auch andere Beweismittel erbracht werden (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 201 StG N 13). Ein rechtskräftiges strafgerichtliches Urteil ist vorliegend nicht vorhanden. Es ist daher zu prüfen, ob das Schreiben vom 15. Februar 2016 einen Amtsmissbrauch beweist.

3.5.2.

Mit dem Schreiben vom 15. Februar 2016 wurden die von den Rekurrenten im Veranlagungsverfahren zugestellten Unterlagen durch das Gemeindesteueramt Q._____ beurteilt. Im Schreiben wird Bezug auf den Kaufvertrag des Grundstücks T-Strasse in R._____, auf den Eintrag im Grundbuch, auf die Bestätigung eines Immobilien-Treuhänders sowie auf Bestätigungen durch die C._____ und durch die D._____ AG genommen. Das Gemeindesteueramt Q._____ kommt im Schreiben zum Schluss, dass die zugestellten Unterlagen eine tatsächliche Wohnsitzverlegung nach R._____ nicht nachzuweisen vermögen und forderte von den Rekurrenten weitere Unterlagen ein.

Bei diesem Schreiben handelt es sich folglich um eine schriftliche Beurteilung der bis dahin eingereichten Unterlagen durch das Gemeindesteueramt Q._____. Ein Missbrauch von Amtsgewalt ist darin nicht zu erkennen. Insbesondere ist auch aus der Aussage, wonach es unbestritten sei, dass ein Wegzug nach R._____ erfolgt sei, kein Missbrauch von Amtsgewalt festzustellen. Auch weitere Handlungen seitens des Gemeindesteueramtes Q._____ und/oder der Steuerkommission Q._____, welche in den Akten dokumentiert sind, wecken nicht ansatzweise den Verdacht des Amtsmissbrauches oder anderer Straftatbestände. Eine Anzeigepflicht des Spezialverwaltungsgerichts ist nicht auszumachen.

3.6.

Weitere Vorbringen der Rekurrenten, welche in keinen Zusammenhang mit dem hier zu behandelnden Fall stehen, sind unbehilflich.

3.7.

Es ist festzuhalten, dass eine Revision nicht rechtskräftiger Verfügungen oder Entscheide ausgeschlossen ist. Es liegen zudem keine strafbaren Handlungen der Steuerbehörden vor. Insoweit ist der Rekurs als unbegründet abzuweisen.

4.

Unbestrittenermassen waren die Rekurrenten per 31. Dezember 2014 in Q._____ unbeschränkt steuerpflichtig. Per 21. Dezember 2015 meldeten sich die Rekurrenten von Q._____ nach R._____ ab. In der Folge veranlagte die Steuerkommission Q._____ die Rekurrenten aufgrund eines alternierenden Wohnsitzes in Q._____ und R._____. Die Rekurrenten machen hingegen eine unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton P geltend. Sie haben ihre Steuererklärung 2015 entsprechend im Kanton P eingereicht. Der Kanton P hält am Steueranspruch für die Steuerperiode 2015 ausdrücklich fest. Damit besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung.

5.

5.1.

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (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 zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung; Urteil des Bundesgerichts vom 21. Dezember 2016 [2C_565/2016] = StR 2017 S. 324).

Das Bundesgericht hat für interkantonale Verhältnisse mit Blick auf doppelbesteuerungsrechtlich erhebliche Sachverhalte in gesetzesvertretender Rechtsprechung aus dem Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV einen "Anspruch des Bürgers auf Vorausbeurteilung der Steuerhoheitsfrage" abgeleitet und hierfür gleichsam eine gesetzliche Grundlage geschaffen, dies ausdrücklich "ohne Rücksicht darauf, ob das kantonale Recht ein solches Vorverfahren kenne oder nicht". Es hat diesen Anspruch auf einen Vorentscheid damit begründet, dass wer der Steuerhoheit eines Kantons gemäss dem Doppelbesteuerungsrecht nicht unterliege, in diesem Kanton weder mit einer Steuer belegt noch auch nur in ein Steuerveranlagungsverfahren einbezogen werden dürfe. Dem zur Veranlagung Herangezogenen müsse daher ein Anspruch auf einen Vorentscheid darüber zustehen, ob er einer bestimmten Steuerhoheit überhaupt unterliege (StE 2006 B 11.1 Nr. 19; mit Hinweisen).

5.2.

Nach § 17 Abs. 1 lit. b StG sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben. Der Grundstücksbegriff knüpft dabei an die zivilrechtlichen Bestimmungen an (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 17 StG N 10). Die Steuerpflicht beginnt mit dem Tag, an dem die steuerpflichtige Person im Kanton steuerbare Werte erwirbt (§ 20 Abs. 1 StG).

5.3.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten während des ganzen Jahres 2015 – und damit insbesondere auch am Stichtag 31. Dezember 2015 – in Q._____ eine Nutzniessung an einer Liegenschaft hatten. Damit unterlagen die Rekurrenten im Jahr 2015 mindestens zufolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit in Q._____ für das Liegenschaftseinkommen und -vermögen der Steuerhoheit des Kantons Aargau. Damit war die Steuerkommission Q._____ befugt, die Rekurrenten in der Steuerperiode 2015 zu besteuern und direkt eine Veranlagungsverfügung – ohne vorgängige Feststellungsverfügung – zu erlassen.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Rekurrenten für das Jahr 2015 aufgrund eines alternierenden Wohnsitzes im Aargau steuerpflichtig waren.

6.

6.1.

6.1.1.

Natürliche Personen sind im Kanton Aargau aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (§ 16 Abs. 1 StG). Der steuerrechtliche Wohnsitz ist damit eigenständig auszulegen, wenn auch in Anlehnung an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 16 StG N 4 ff.; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 7 N 11). Nach § 16 Abs. 2 StG (vgl. auch Art. 3 Abs. 1 StHG) hat eine Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Aargau, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. SGE vom 24. November 2016 [3-RV.2016.39]).

6.1.2.

Der Steuerwohnsitz einer natürlichen Person umfasst zwei kumulativ erforderliche Begriffselemente: Den Aufenthalt an einem Ort sowie die Absicht des dauernden Verbleibens. Der Aufenthalt im Sinne einer nur vorübergehenden faktischen Präsenz an einem Ort genügt deshalb nicht. Zwar spielt

die Dauer des Aufenthalts keine Rolle, erforderlich ist aber ein Verweilen, welches auf wesentliche Zwecke angelegt ist. Nur dann kann das Erfordernis der Absicht, an diesem Ort dauernd zu verbleiben, erfüllt sein. Dabei wird ein "dauerndes" Verbleiben nicht nur dann bejaht, wenn eine Person die Absicht hat, bis zum Lebensende an einem Ort zu bleiben; es genügt ein Verweilen auf unbestimmte Zeit. Selbst ein Verweilen während der (längeren) Dauer bestimmter Verhältnisse kann ausreichen, indem der Aufenthaltsort bis auf weiteres zum Mittelpunkt der Lebensinteressen gemacht und ihm dadurch eine gewisse Stabilität verlieht wird. Es genügt auch, wenn mit der Möglichkeit des Wechsels aus bestimmten Gründen zu rechnen ist oder feststeht, dass der Aufenthalt nach einiger Zeit wieder aufhört. Nicht geeignet ist indessen ein bloss vorübergehender Aufenthalt mit fort-dauerndem Willen, den bisherigen Wohnort als Mittelpunkt der Lebensinteressen aufrechtzuerhalten. Die Absicht dauernden Verbleibens lässt sich nicht mit blossen Willensäusserungen nachweisen. Sie muss vielmehr für Dritte erkennbar aus äusseren Umständen hervorgehen. Die Person muss mit ihrem Verhalten zeigen, dass sie an einem bestimmten Ort den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen, d.h. den räumlichen Mittelpunkt ihrer persönlichen, und allenfalls geschäftlichen, Interessen begründet hat. Formelle Momente, wie der Rückzug der Schriften, die militärische Abmeldung, die Wohnsitzbescheinigung des neuen Ortes usw. bilden nur Indizien für den Steuerwohnsitz, die nicht ausreichen, wenn nicht auch das übrige Verhalten des Steuerpflichtigen dafür spricht (zum Ganzen vgl. BGE 138 II 300, 125 I 54; StR 2014 S. 714; StE 2005 A 24.21 Nr. 16; Bundesgerichtsurteile vom 5. August 2021 [2C_41/2021], vom 18. Januar 2011 [2C_472/2010], vom 29. April 2008 [2C_769/2007] und vom 1. März 2007 [2P.203/2006]; VGE vom 4. September 2002 [BE.2001.00397], mit Hinweisen).

6.2.

6.2.1.

Bei einer Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz ist zu beachten, dass im interkantonalen Verhältnis – anders als bei internationalen Sachverhalten – Art. 24 Abs. 1 ZGB nicht greift, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt. Hat die steuerpflichtige Person die Verbindungen zu ihrem bisherigen Wohnsitz gelöst, so ist sie dort nicht mehr steuerpflichtig. Der Wille zur Wohnsitzverlegung muss indes in die Tat umgesetzt worden sein, das heisst die steuerpflichtige Person muss für die betreffende Zeit den Mittelpunkt ihrer Lebensführung schon an den neuen Ort verlegt haben (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 2. Mai 2014 [2C_794/2013], mit Hinweis auf BGE 108 Ia 252; StE 2009 A 24.22 Nr. 6).

6.2.2.

Bestehen Beziehungen zu mehreren Orten, so gilt im interkantonalen Verhältnis als Steuerwohnsitz derjenige Ort, zu dem der Steuerpflichtige die

stärkeren Beziehungen hat. Dabei werden die sich aus den familiären Banden ergebenden persönlichen und familiären Beziehungen im Allgemeinen als stärker erachtet als diejenigen, die sich aus der beruflichen Tätigkeit ergeben. Der Lebensmittelpunkt bestimmt sich dabei aus der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände, aus denen sich die Lebensinteressen erkennen lassen, nicht nach bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Bei unselbstständig Erwerbenden ist der Steuerwohnsitz 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 (vgl. BGE 132 I 29; Bundesgerichtsurteil vom 27. August 2008 [2C_230/2008]; VGE vom 7. Februar 2007 [WBE.2006.306]; VGE vom 4. September 2002 [BE.2001.00397], je mit Hinweisen; E. Höhn/P. Mäusli, a.a.O., § 7 N 39 ff., 71 ff.).

6.2.3.

Darüber, wo faktisch der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt, kann kein klarer Beweis geführt werden. Von objektiven, äusseren Umständen ist auf innere Tatsachen zu schliessen. Es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Die Prüfung darf sich nicht auf eine schematische oder isolierte Betrachtung einzelner Merkmale beschränken, sondern es ist eine sorgfältige Berücksichtigung und Gewichtung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände notwendig (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 7. Mai 2008 [2C_646/2007]; StE 2013 B 11.1 Nr. 25, mit Hinweisen).

6.3.

6.3.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren der aus Art. 8 ZGB abgeleitete Grundsatz, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGE 140 II 248, BGE 133 II 153, BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 7. März 2012 [WBE.2011.228] u.a. mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], u.a. mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28 mit Hinweisen; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N 24 f.).

6.3.2.

Die Steuerbehörden haben die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente von Amtes wegen abzuklären. Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 1. Juli 2013 [2C_1267/2012], Erw. 3.4 = StE 2013 B 11.1 Nr. 25, mit Hinweisen; StE 2013 A 24.21 Nr. 24; Pra 2000 S. 31).

6.3.3.

Der steuerpflichtigen Person kann aber der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem anderen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. Bundesgerichtsurteile vom 2. Mai 2014 [2C_794/2013,] vom 1. März 2012 [2C_785/2011] und vom 18. Januar 2011 [2C_472/2010]). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, ist das bisherige Steuerdomizil als fortbestehend zu betrachten (vgl. StE 2013 B 11.1 Nr. 25; VGE vom 4. Juli 2013 [WBE.2012.390], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 2. Mai 2014 [2C_794/2013], mit Hinweis auf StE 2009 A 24.22 Nr. 6).

6.3.4.

Die Steuerpflichtigen sind zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, sind somit im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 18. Januar 2011 [2C_472/2010]).

7.

7.1.

Die Steuerkommission Q._____ hält an der unbeschränkten Steuerpflicht für das Steuerjahr 2015 in Q._____ fest. Zu Q._____ bestünden in familiärer und beruflicher Hinsicht Anknüpfungspunkte, hätten doch beide Kinder der Rekurrenten ihren Wohnsitz in Q._____. Weiter seien die Rekurrenten sowie ihre Kinder in Q._____ wirtschaftlich tätig.

Der Stromverbrauch im ersten und zweiten Halbjahr 2016 sei höher als derjenige im zweiten Halbjahr 2015, in welchem die Rekurrenten noch in Q._____ ihren Wohnsitz gehabt hätten. Dies deute darauf hin, dass über den 21. Dezember 2015 hinaus eine erhebliche Nutzung der Liegenschaft stattgefunden habe. Aus den eingereichten Unterlagen könne entnommen werden, dass ein Aufenthalt in R._____ am Jahresende wahrscheinlich sei. Trotzdem deute der hohe Stromverbrauch im Jahr 2016 daraufhin, dass die

Liegenschaft in Q._____ auch nach dem Wegzug regelmässig benutzt worden sei.

Per 1. Januar 2016 – und somit nach dem Umzug nach R._____ – habe sich der Arbeitsort der Rekurrentin durch einen Wechsel des Arbeitsgebers nach Q._____ verschoben. Beide Ehegatten seien somit in Q._____ erwerbstätig gewesen. Ein Nachweis des täglichen Pendelns von R._____ nach Q._____ sei nicht erbracht worden. Der Arbeitgeberwechsel zeige auf, dass auch nach dem 21. Dezember 2015 wesentliche Merkmale zur Benützung der Wohnliegenschaft in Q._____ bestanden hätten. Die Rekurrenten hätten ab diesem Zeitpunkt faktisch über zwei verschiedene regelmässig benutzte Wohnsitze in Q._____ und R._____ verfügt. Durch den gemeinsamen Arbeitsort in Q._____ ab dem Jahr 2016 hätten sich neue Anknüpfungspunkte ergeben, welche im Jahr 2015 noch gar nicht vorhanden gewesen seien.

Entgegen der Auffassung der Rekurrenten habe die Mitteilung betreffend die Aufhebung der provisorischen Rechnung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 vom 17. März 2016 nur informativen Charakter. Es handle sich dabei um einen Standardoutput, welcher aufgrund der zivilrechtlichen Abmeldung aus dem Bezugssystem generiert werde. Da bis zur angefochtenen Veranlagungsverfügung keine gegenteilige Steuerveranlagung vorgelegen habe, habe die Prüfung über den Umfang der Steuerpflicht im Rahmen der bestehenden sekundären Steuerpflicht offen gestanden.

Aus diesen Gründen bestünden genügend Anhaltspunkte für einen gleichartigen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q._____ wie auch in R._____. Da kein Wohnsitz überwiege – weder in qualitativer noch in quantitativer Hinsicht – sei die hälftige Steuerteilung zwischen Q._____ und R._____ folgerichtig.

7.2.

Die Rekurrenten hingegen liessen vorbringen, sie seien am 21. Dezember 2015 im Hinblick auf die schlechte Wohnqualität ihres Hauses in Q._____ (kein Wohnzimmer, Praxisräume im Erdgeschoss, schlechte Isolation) sowie im Hinblick auf ihre Pensionierung von Q._____ nach R._____ in eine gleichentags dort erworbene Liegenschaft umgezogen. Der Umzug von Möbeln und persönlichen Effekten nach R._____ sei unmittelbar nach dem Kauf der Liegenschaft erfolgt. Der Einzug in die Liegenschaft in R._____ habe tatsächlich im Dezember 2015 stattgefunden und ihr Wille, dauerhaft in R._____ verbleiben zu wollen, sei dem Steueramt Q._____ mit einer Vielzahl von Nachweisen belegt worden (insbesondere Kaufvertrag der Liegenschaft, Telefonanschluss in R._____, Hundesteuer in R._____, Hausratversicherung, schriftliche Bestätigung des Notariats und Grundbuchamts Höfe, schriftliche Bestätigung über die Bezugsbereitschaft der Liegenschaft). Nach dem Kauf der Liegenschaft in R._____ habe sich

ihr Lebensmittelpunkt in R._____ befunden. Zudem seien Quittungen und Kreditkartenauszüge eingereicht worden, aus denen ersichtlich sei, dass sie ab dem 21. Dezember 2015 regelmässig in R._____ und Umgebung eingekauft und getankt hätten. Sie hätten zwar auch in Q._____ eingekauft. Dies lasse sich jedoch damit begründen, dass Q._____ mehrheitlich Arbeitsort der Rekurrentin sei und sich Einkäufe mit der Erwerbstätigkeit verbinden liessen.

Trotz des Umzuges nach R._____ sei der Arbeitsort beider Rekurrenten ab dem 1. Januar 2016 bis 2017 in Q._____ gewesen. Mehrheitlich habe eine tägliche gemeinsame Rückkehr nach R._____ stattgefunden. Bei spätem Arbeitsschluss oder wegen Sitzungen frühmorgens sei gelegentlich (1 bis 2 Tage pro Woche) der Schlafraum in der Liegenschaft in Q._____ benutzt worden. Der Rekurrent sei als Verwaltungsratspräsident mehrerer Gesellschaften viel unterwegs und daher kaum je im Büro in Q._____ oder im Homeoffice anzutreffen.

Nachdem das Steueramt Q._____ detaillierte Abklärungen gemacht habe, habe das Schreiben vom 17. März 2016 sowie das E-Mail vom 17. März 2016 von E._____ (Steueramtsvorsteher Gemeindesteueramt Q._____) bestätigt, dass infolge des Wegzuges in einen anderen Kanton die primäre Steuerpflicht – vorbehältlich einer möglichen sekundären Steuerpflicht in Q._____ – für das gesamte Kalenderjahr 2015 auf die neue Wohnsitzgemeinde (R._____) übergegangen und die provisorische Rechnung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 deshalb aufgehoben worden sei. Angesichts der Tatsache, dass das Steueramt Q._____ vorgängig eine ausführliche Prüfung durchgeführt habe, sei die Frage, an welchem Ort ab dem Jahr 2015 die unbeschränkte Steuerpflicht bestanden habe, mit diesem Schreiben, bei welchem es sich offensichtlich materiell und formell um eine Verfügung handle, rechtskräftig entschieden worden. Damit hätten die Rekurrenten auch keine Veranlassung gehabt, systematisch Belege zu sammeln, um den neuen Lebensmittelpunkt in R._____ ab Dezember 2015 zu belegen. Es gehe daher nicht an, dass das Steueramt viel später – erst im Januar 2018 – wieder die rechtskräftig entschiedene Frage der unbeschränkten Steuerpflicht aufnehme.

Für den hohen Stromverbrauch der Liegenschaft in Q._____ gebe es nachvollziehbare Gründe. So bestehe die Liegenschaft aus einem Wohn- und Praxisteil. Der Praxisteil werde von delegiert arbeitenden Psychologinnen und in Ausnahmefällen vom Rekurrenten benutzt. Der Stromverbrauch umfasse daher die ganze Liegenschaft (Wohn- und Praxisteil). Weiter sei die Wärmeisolation der Liegenschaft nicht mehr zeitgemäss. Zudem befänden sich in der Liegenschaft "Stromfresser" (...-Anlage, zwei Tiefkühltruhen, drei Kühlschränke und ein Weinschrank), welche zur Vermeidung von Schäden auch nach dem Wegzug weitergelaufen seien. Wie sehr die erwähnten Einrichtungen und Geräte den Stromverbrauch prägten, zeige der

Stromverbrauch im Jahre 2018, als die Liegenschaft aufgrund den Hochwasserschäden von 2017 unbenutzbar gewesen sei und dennoch einen relativ hohen Stromverbrauch ausgewiesen habe. Weiter sei zu beachten, dass die Tochter der Rekurrenten bereits vor ihrer Anmeldung in Q._____ am 15. Juli 2016 in dieser Liegenschaft gewohnt habe. Zudem entspreche der Stromverbrauch der Liegenschaft in R._____ in etwa dem durchschnittlichen Stromverbrauch eines Zweipersonenhaushaltes.

8.

8.1.

Nachfolgend sind die wesentlichen Faktoren, welche für die Festlegung des Hauptsteuerdomizils der Rekurrenten für die Steuerperiode 2015 massgebend sind, darzulegen.

8.2.

Die Rekurrenten haben Jahrgang aaa (A._____) resp. Jahrgang bbb (B._____). Sie waren ab dem 1. März 2002 in Q._____ angemeldet und dort unbeschränkt steuerpflichtig. Per 21. Dezember 2015 meldeten sie sich nach R._____ ab. Bis zu diesem Zeitpunkt wohnten sie – zeitweise mit ihren Kindern – in ihrer Liegenschaft an der J-Strasse in Q._____, welche sie im Dezember 2011 an die Aktiengesellschaft F._____ AG veräusserten, jedoch bis Dezember 2018 das Nutzniessungsrecht daran behielten.

8.3.

8.3.1.

Die Rekurrenten sind seit dem 1. Januar 2016 bei der G._____ AG mit Sitz in Q._____ angestellt. Davor sei der Rekurrent nur als Verwaltungsratspräsident der H._____ AG und deren zwei Tochtergesellschaften G._____ und D._____ AG tätig gewesen. Die Rekurrentin war zuvor bei der D._____ AG angestellt. Als Verwaltungsratspräsident der H._____ AG und deren zwei Tochtergesellschaften sei der Rekurrent viel unterwegs und praktisch kaum im Büro gewesen. Der Arbeitsplatz der Rekurrentin dagegen war unbestrittenermassen schon seit jeher – also insbesondere auch 2015 – in Q._____.

8.3.2.

Die Rekurrenten haben zwei gemeinsame erwachsene Kinder, welche in Q._____ aufgewachsen sind und 2015 ihren Wohnsitz in Q._____ hatten. Beide Kinder sind zudem in Q._____ wirtschaftlich tätig. Insofern besteht zu Q._____ infolge eines familiären Bezuges eine persönlich sehr starke Beziehung.

8.3.3.

Über den Freundes- und Bekanntenkreis der Rekurrenten ist nicht viel bekannt. Angesichts dessen, dass die Rekurrenten seit dem Jahr 2002 ihren

Wohnsitz in Q._____ haben, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung anzunehmen, dass in dieser langen Zeitspanne ein gewisser Freundes- und Bekanntenkreis in Q._____ entstanden ist. Ob die Rekurrenten in R._____ Freunde oder Bekannte haben, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Es ist davon auszugehen, dass kurz nach einem Wohnsitzwechsel noch kein Freundes- und Bekanntenkreis am neuen Wohnort besteht. Die wesentlichen persönlichen Beziehungen 2015 bestanden zu Q._____.

8.3.4.

Es ist festzuhalten, dass die persönlichen Beziehungen für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q._____ sprechen. Weiter besteht zu Q._____ insofern ein beruflicher Bezug, als sich der Arbeitsort der Rekurrentin in Q._____ befindet.

8.4.

8.4.1.

Die Rekurrenten haben mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass sie sich auch nach ihrem Wegzug nach R._____ regelmässig in Q._____ aufhielten bzw. dort 1-2 Tage pro Woche in der Liegenschaft an der J-Strasse übernachteten. Die Steuerkommission Q._____ hat ihren Entscheid unter anderem auf den Stromverbrauch der selbstbewohnten Liegenschaft an der J-Strasse in Q._____ abgestützt, indem sie den Stromverbrauch im Jahr 2015 mit denjenigen im Jahr 2016 verglichen hat. Der Stromverbrauch sei grundsätzlich ein adäquates Mittel, um die Intensität des Aufenthaltes zu eruieren. Der Stromverbrauch im ersten und zweiten Halbjahr 2016 sei höher als derjenige im zweiten Halbjahr 2015, in welchem die Rekurrenten noch in Q._____ ihren Wohnsitz gehabt hätten. Dies deute darauf hin, dass die Rekurrenten die Liegenschaft in Q._____ auch nach ihrem Wegzug nach R._____ regelmässig benutzt hätten.

8.4.2.

Der Stromverbrauch der Liegenschaft an der J-Strasse in Q._____ betrug im Jahr 2015 total 5'080 kWh und im Jahr 2016 total 4'778 kWh. Folglich war der Stromverbrauch in beiden Jahren etwa gleich hoch. Aus dieser Tatsache lässt sich ableiten, dass in beiden Jahren eine nahezu identische Nutzung der Liegenschaft stattgefunden hat. Die Rekurrenten begründen den gleich hohen Stromverbrauch im Jahr 2016 damit, dass ihre Tochter vor ihrer Anmeldung an der J-Strasse in Q._____ am 15. Juli 2016 (bis zum 1. November 2016) bereits tatsächlich einige Zeit vorher dort gelebt habe. Zudem befänden sich in dieser Liegenschaft einige "Stromfresser" (...-Anlage, zwei Tiefkühltruhen, drei Kühlschränke und ein Weinschrank), die zur Vermeidung von Schäden auch nach dem Wegzug der Rekurrenten liefen und zu einem hohen Basisstromverbrauch auch ohne tatsächliche Nutzung führten. Dem ist entgegenzuhalten, dass von den Rekurrenten keine Nachweise erbracht wurden, wonach ihre Tochter bereits vor ihrer Anmeldung am 15. Juli 2016 in der Liegenschaft gewohnt hätte. Weiter ist

davon auszugehen, dass sich die als stromfressend beschriebenen Geräte bereits im Jahr 2015 in der Liegenschaft befunden haben und somit die Geräteausstattung in beiden Jahren die gleiche war.

8.4.3.

Es ist festzuhalten, dass der identische Stromverbrauch 2015 und 2016 auf eine über den 21. Dezember 2015 hinaus bestehende erhebliche gleichartige Nutzung der Liegenschaft in Q._____ durch die Rekurrenten hindeutet.

8.5.

8.5.1.

Die Rekurrenten machen weiter geltend, dass sie die am 21. Dezember 2015 erworbene Liegenschaft an der T-Strasse in R._____ gleichentags bezogen und dort Wohnsitz genommen hätten und sich damit ihr Lebensmittelpunkt seit dem 21. Dezember 2015 in R._____ befinde. Der tatsächliche Bezug sei mit einer Vielzahl von Nachweisen belegt worden (insbesondere Kaufvertrag der Liegenschaft, Telefonanschluss in R._____, Hundesteuer in R._____, Hausratversicherung, schriftliche Bestätigung des Notariats und Grundbuchamts Höfe, schriftliche Bestätigung über die Bezugsbereitschaft der Liegenschaft, Nachsendeauftrag).

8.5.2.

Die genannten Nachweise können durchaus Anhaltspunkte für einen Steuerwohnsitz sein. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bilden jedoch solche formelle Momente, wie der Rückzug der Schriften, die militärische Abmeldung, die Wohnsitzbescheinigung des neuen Ortes usw. nur Indizien für den Steuerwohnsitz, die jedoch nicht ausreichen, wenn nicht auch das übrige Verhalten des Steuerpflichtigen dafür spricht (vgl. BGE 138 II 300, 125 I 54; StR 2014 S. 714; StE 2005 A 24.21 Nr. 16; Bundesgerichtsurteile vom 5. August 2021 [2C_41/2021], vom 18. Januar 2011 [2C_472/2010], vom 29. April 2008 [2C_769/2007] und vom 1. März 2007 [2P.203/2006]; VGE vom 4. September 2002 [BE.2001.00397], mit Hinweisen). Aus diesen Nachweisen alleine kann daher nicht der steuerrechtliche Wohnsitz in R._____ abgeleitet werden.

8.6.

8.6.1.

Die Rekurrenten reichten unter anderem Kreditkartenauszüge von Dezember 2015 und Januar 2016 ein. Gemäss den Rekurrenten zeigten diese auf, dass ab dem 21. Dezember 2015 Einkäufe in R._____ und Umgebung, aber kaum mehr in Q._____ getätigt wurden. Gemäss diesen Kreditkartenauszügen wurden zwischen dem 21. Dezember 2015 und 11. Januar 2016 insgesamt an sieben Tagen in der Region Q._____ und an sechs Tagen in der Region R._____ Transaktionen durchgeführt. Die Feststellung der Rekurrenten, wonach aus diesen Kreditkartenauszügen ersichtlich sei, dass ab dem 21. Dezember 2015 bis Januar 2016 mehr Einkäufe in der

Umgebung R._____ getätigt wurden, ist offensichtlich nicht richtig. Vielmehr ist den Auszügen zu entnehmen, dass die Anzahl getätigter Transaktionen in beiden Regionen etwa gleich gross ist.

8.6.2.

Da detaillierte Privatkonto-, und Kreditkartenauszüge generell geeignet sind, die objektiven, äusseren Lebensumstände des Rekurrenten bzw. seinen Aufenthaltsort aufzuzeigen, forderte das Spezialverwaltungsgericht die Rekurrenten auf, sämtliche detaillierten Bank- bzw. Postkontoauszüge (Zahlungskonto) der Jahre 2015, 2016 und 2017 einzureichen. Die Rekurrenten haben die Annahme der Postsendung mit der Aufforderung zur Aktenergänzung verweigert und die Unterlagen bis zur gesetzten Frist nicht eingereicht. Auch bis zum Urteilszeitpunkt sind dem Spezialverwaltungsgericht die verlangten Unterlagen nicht zugegangen.

8.6.3.

Der Umstand, dass die Rekurrenten die einverlangten Bank- bzw. Postkontoauszüge (Zahlungskonto) trotz Mitwirkungspflicht nicht eingereicht bzw. die Annahme des Schreibens mit der Aufforderung zur Einreichung der Unterlagen verweigert haben, wird zu ihren Lasten ausgelegt, da Kopien solcher Auszüge zweifellos ohne grösseren Aufwand hätten eingefordert werden können.

8.6.4.

Es ist festzustellen, dass aus den eingereichten Unterlagen per 21. Dezember 2015 keine Verlegung des Lebensmittelpunktes nach R._____ hervorgeht.

9.

9.1.

Mit Schreiben vom 17. März 2016 teilte das Gemeindesteueramt Q._____ den Rekurrenten mit, dass die provisorische Rechnung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 aufgehoben werde, da bei einem Wegzug in einen anderen Kanton die Steuerpflicht für das gesamte Kalenderjahr auf die neue Wohnsitzgemeinde übergehe. Weiter hält dieses Schreiben fest, dass bei einem Bestand einer Betriebsstätte bzw. bei einem Besitz von Liegenschaften/Grundstücken die sekundäre Steuerpflicht in der Gemeinde bestehen bleibe.

9.2.

Die Rekurrenten machen geltend, da das Gemeindesteueramt Q._____ vor der Zustellung dieses Schreibens vom 17. März 2016 eine ausführliche Wohnsitzabklärung durchgeführt habe, sei die Frage, an welchem Ort sie ab dem Jahr 2015 unbeschränkt steuerpflichtig seien, geprüft und mit Verfügung rechtskräftig entschieden worden. Die Vorinstanz führt dagegen im

Wesentlichen aus, die Mitteilung vom 17. März 2016 habe lediglich informativen Charakter gehabt. Es handle sich dabei um einen Standardoutput, welcher aufgrund der zivilrechtlicher Abmeldung aus dem Bezugssystem generiert werde. Da bis zur angefochtenen Veranlagungsverfügung keine gegenteilige Steuerveranlagung vorgelegen habe, habe die Prüfung über den Umfang der Steuerpflicht im Rahmen der bestehenden sekundären Steuerpflicht offen gestanden.

9.3.

9.3.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob das Schreiben vom 17. März 2016 des Gemeindesteueramtes Q._____ die Elemente bzw. Strukturmerkmale des Verfügungsbegriffs erfüllt.

9.3.2.

Als Verfügungen gelten gemäss Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) Anordnungen der Behörden im Einzelfall, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen und die Begründung, Änderung oder Aufhebung von Rechten oder Pflichten (lit. a), die Feststellung des Bestehens, Nichtbestehens oder Umfanges von Rechten oder Pflicht (lit. b) bzw. die Abweisung von Begehren auf Begründung, Änderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten oder Pflichten, oder das Nichteintragen auf solche Begehren (lit. c) zum Gegenstand haben. Als Verfügungen gelten mithin autoritative, einseitige, individuell-konkrete Anordnungen der Behörde, die in Anwendung von Bundesverwaltungsrecht ergangen, auf Rechtswirkungen ausgerichtet sowie verbindlich und erzwingbar sind. Diese Strukturmerkmale bzw. Elemente des Verfügungsbegriffes müssen kumulativ erfüllt sein (vgl. Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2019, Art. 5 N 1 ff.). Die Legaldefinition einer Verfügung gemäss Art. 5 VwVG – somit auch die Lehre und Rechtsprechung dazu – ist auch für das aargauische Verwaltungsrecht anwendbar (vgl. AGVE 2005 S. 617, Erw. 1b).

9.3.3.

Für eine Qualifikation des Schreibens des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 17. März 2016 als Verfügung ist ausschlaggebend, ob es sich dabei um einen verbindlichen und erzwingbaren, mithin auf das Erzielen von Rechtswirkungen ausgerichteten Akt handelt. Gemäss § 26 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) sind Entscheide (= Verfügungen) als solche zu bezeichnen und den Parteien mit Rechtsmittelbelehrung schriftlich zu eröffnen. Mitteilungen bzw. Informationsschreiben von Behörden begründen keine Rechte und Pflichten und sind nicht auf ein aktives Tun, Dulden oder Unterlassen ausgerichtet.

tet, sodass einer solchen Mitteilung bzw. Informationsschreiben kein Verfügungscharakter zukommt. Sie bezwecken lediglich über eine Tatsache zu informieren, ohne dabei Rechtswirkungen zu begründen.

Dass das Schreiben vom 17. März 2016 wie vom Gemeindesteueramt Q._____ geltend gemacht aus dem Bezugssystem generiert wurde, ergibt sich aus dem Titel des Schreibens, welcher "Steuerbezug Aargauer Gemeinden" lautet. Weiter weist die Wortwahl im Schreiben darauf hin, dass es sich um eine Information handelt. So werden im Schreiben keine Formulierungen verwendet, mit denen konkrete Pflichten auferlegt werden sollen. Sodann beinhaltet das Schreiben auch keine Rechtsmittelbelehrung, welche auf eine Verfügung schliessen liesse. Dass das Gemeindesteueramt Q._____ vorgängig die Rekurrenten darum gebeten hat, weitere Unterlagen einzureichen, vermag dem Schreiben ebenfalls keinen Verfügungscharakter zuschreiben. Nichts Anderes ergibt sich für das E-Mail vom 17. März 2016 von E._____ (Steueramtsvorsteher Gemeindesteueramt Q._____), der für eine verbindliche Auskunft ohnehin nicht zuständig gewesen wäre.

9.4.

Es ist festzuhalten, dass dem Schreiben vom 17. März 2016 kein Verfügungscharakter, sondern lediglich Informationscharakter zukommt. Das gilt insbesondere auch deshalb, als es sich bei der Aufhebung der provisorischen Steuerrechnung primär nur um eine Steuerbezugshandlung und nicht um einen – aufgrund der zuvor durchgeführten umfangreichen Untersuchungen zu erwartenden – Veranlagungsentscheid handelt.

10.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die stärksten persönlichen Beziehungen der Rekurrenten zu Q._____ bestehen. Der Stromverbrauch der Liegenschaft an der J-Strasse in Q._____ deutet darauf hin, dass die Liegenschaft über den 21. Dezember 2015 hinaus von den Rekurrenten unverändert genutzt und damit auch eine gleiche persönliche Anwesenheit indiziert wurde. Aus den von den Rekurrenten eingereichten Unterlagen geht keine Verlegung des Lebensmittelpunktes per 21. Dezember 2015 nach R._____ hervor. Sodann kommt dem Schreiben des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 17. März 2016 und der E-Mail vom 17. März 2016 lediglich Mitteilungs- bzw. Informationscharakter zu. Der Umstand, dass die Rekurrenten der schriftlichen Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichtes zur Einreichung von Unterlagen vom 10. Juli 2023 trotz Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sind bzw. die Annahme des Schreibens verweigert haben, wird zu ihren Lasten ausgelegt.

11.

11.1.

Bestehen zu zwei Orten gleich starke Beziehungen, dann hat eine Person einen sog. alternierenden Wohnsitz. Dies bedeutet, dass der Wohnsitz als Hauptsteuerdomizil sich zeitweise am einen und zeitweise am anderen Ort befindet. Sofern diese Beziehungen abwechselungsweise zu zwei Orten bestehen, so müssen sich diese beiden Orte die Stellung des Hauptsteuerdomizils teilen (vgl. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2021, § 6 N 57). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung nimmt einen alternierenden Wohnsitz dann an, wenn die steuerpflichtige Person in regelmässigen Abständen den Aufenthalt zwischen zwei Orten wechselt, an denen sie sich zusammengerechnet je ungefähr während der Hälfte des Jahres aufhielt und zu denen sie gleich starke Beziehungen pflegte (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 1998, Pra 1999 Nr. 87, E. 3; BGE 100 Ia 242). Die Frage, ob sich die Intensität der Beziehungen zu beiden Orten als gleich stark zu würdigen ist, beurteilt sich aufgrund der Gesamtheit der Umstände. Zum einen müssen die persönlichen, gesellschaftlichen und familiären Beziehungen der steuerpflichtigen Person zu beiden Orten ungefähr gleichwertig und zudem so stark sein, dass während der Dauer des regelmässigen Aufenthalts der betreffende Ort zum eigentlichen Lebensmittelpunkt wird (vgl. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, a.a.O., § 6 N 59).

11.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat vorliegend einen alternierenden Wohnsitz bejaht und aufgrund dessen eine hälftige Steuerteilung zwischen Q._____ und R._____ vorgenommen. Begründet wird dieser Entscheid damit, dass keiner der beiden Wohnsitze in qualitativer oder in quantitativer Hinsicht überwiege. Obwohl Indizien bestehen, die für eine ausschliesslich persönliche Steuerpflicht in Q._____ sprechen, kann einem alternierenden Wohnsitz noch zugestimmt werden, da der Stromverbrauch an der Liegenschaft an der T-Strasse in R._____ (zwar erst 2016) und die Kreditkartentransaktionen im Zeitraum vom 21. Dezember 2015 bis 11. Januar 2016 für einen mehr oder weniger regelmässigen, jedoch nicht überwiegenden Aufenthalt in R._____ sprechen.

12.

Die Rekurrenten haben im Rekursverfahren keine Beanstandungen in Bezug auf die im Einspracheentscheid detailliert wiedergegebenen Steuerfaktoren vorgebracht. Eine Prüfung durch das Spezialverwaltungsgericht hat keine Fehler gezeigt. Insofern sind die im Einspracheentscheid aufgeführten Abweichungen von der Selbstdeklaration der Rekurrenten zu bestätigen.

13.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

14.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 2'340.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 21. September 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni