

3-RV.2021.203

P 114

Urteil vom 20. Juli 2023

<u>Besetzung</u>	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Senn Gerichtsschreiber Ceni
------------------	---

<u>Rekurrent</u>	A. _____
------------------	-----------------

vertreten durch lic. iur. Dieter Egloff, Rechtsanwalt,
Stadtturmstrasse 19, 5400 Baden

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 17. November 2021 betreffend Feststellung der Steuerpflicht
-------------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. meldete sich per 1. Mai 2020 in Q. als Wochenaufenthalter an.

2.

Mit Verfügung vom 18. März 2021 stellte die Steuerkommission Q. die unbeschränkte Steuerpflicht von A. in Q. kraft persönlicher Zugehörigkeit ab 1. Mai 2020 fest.

3.

Gegen die Feststellungsverfügung vom 18. März 2021 erhob A. mit Schreiben vom 12. April 2021 Einsprache.

4.

Mit Einspracheentscheid vom 17. November 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 17. November 2021 (Zustellung am 26. November 2021) liess A. mit Rekurs vom 20. Dezember 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er stellte folgende Anträge:

"1. Der angefochtene Einsprache-Entscheid sei aufzuheben.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

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

6.

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

7.

A. liess eine Replik einreichen.

8.

Mit Schreiben vom 14. April 2023 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht A. um weitere Unterlagen. Aufforderungsgemäss liess A. mit Schreiben vom 26. Mai 2023 die einverlangten Unterlagen einreichen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Feststellung des steuerrechtlichen Wohnsitzes ab dem Steuerjahr 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Steuerkommission Q. hat festgestellt, dass der Rekurrent ab dem 1. Mai 2020 kraft persönlicher Zugehörigkeit in Q. unbeschränkt steuerpflichtig sei.

2.2.

Die Steuerkommission Q. und das KStA kamen dabei aufgrund der gesamten Umstände zum Ergebnis, dass der Rekurrent zu Q. eine stärkere Beziehung unterhalte als zu S. (vgl. Feststellungsverfügung; Einspracheentscheid; Vernehmlassung).

Der Rekurrent vertritt demgegenüber die Auffassung, dass sich sein steuerrechtlicher Wohnsitz in S., Ortsteil AC. befinde. Er habe nie die Absicht gehabt, sich dauerhaft in der Gemeinde Q. niederzulassen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich im Kanton XY.

2.3.

Vorliegend ist also streitig, wo sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten ab dem 1. Mai 2020 befunden hat bzw. wo er ab dem Steuerjahr 2020 unbeschränkt steuerpflichtig ist.

3.

3.1.

3.1.1.

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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 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]).

3.1.2.

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).

3.2.

3.2.1.

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).

3.2.2.

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.).

3.2.3.

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).

4.

4.1.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (vgl. BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaubwürdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache

überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

4.2.

In Bezug auf die Beweislast gilt damit grundsätzlich, dass es der Steuerbehörde obliegt, den steuerrechtlichen Wohnsitz als steuerbegründende Tatsache darzutun. Dem Pflichtigen kann freilich der Gegenbeweis für die von ihm behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. ASA 39 S. 284). Diese ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellte Regel ist nach der Praxis des Bundesgerichts auch im interkantonalen Verhältnis anwendbar (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 25. Mai 2011 [2C.726/2010]).

4.3.

Demnach tragen die Steuerbehörden des Kantons Aargau die Beweislast für den ab dem Steuerjahr 2020 erhobenen unbeschränkten Steueranspruch, jedenfalls soweit der Rekurrent seiner Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist. Aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes ist es an den Steuerbehörden des Kantons Aargau, den Sachverhalt abzuklären.

5.

5.1.

Der Rekurrent lässt ausführen, dass er nach der Trennung von seiner Ehefrau im April 2020 aus der ehelichen Liegenschaft in U. ausgezogen und in die Ferienwohnung im Dreifamilienhaus auf dem AC. eingezogen sei. Da die dort zur Verfügung stehende 2.5-Zimmerwohnung auf Dauer zu klein gewesen wäre, habe er sich vorgenommen in einem ersten Schritt die seit langer Zeit vermietete grösserer Maisonette-Dachwohnung selber zu bewohnen. Dem Mieter dieser Wohnung habe er deshalb gekündigt. Weiter sei er bereits im Sommer 2020 – und damit noch bevor in Q. die Wohnsitzfrage überhaupt zum Thema geworden sei – zum Entscheid gelangt, das bestehende Dreifamilienhaus auf dem AC. abzubrechen und durch einen Neubau zu ersetzen. In diesem wolle er künftig die Wohnung im Hochparterre sowie einen Teil des darunterliegenden Stockwerks nutzen. Zu diesem Zweck habe er daher die C. GmbH mit der Vornahme von Vorabklärungen für einen Neubau und später mit der Projektierung beauftragt. Das Baugesuch sei am 28. Oktober 2021 eingereicht worden. Gemäss im Zeitpunkt der Einreichung des Rekurses aktuellem Zeitplan sollte das bestehende Haus im April 2023 abgebrochen werden. Unter der Voraussetzung, dass der Baubeginn im Frühling 2023 erfolge, werde das neue Haus bis Ende 2023 fertig erstellt und bezugsbereit sein. Für die Bauzeit werde er ein Appartement in der B. oder die Ferienwohnung der

Nachbarn bzw. eine andere Ferienwohnung mieten. Auf jeden Fall werde auch während der Bauphase auf dem AC. leben und den Bau begleiten.

Mit dem Wegzug aus U. habe der Rekurrent seinen Lebensmittelpunkt, mit der Absicht, künftig sein Leben im eigenen Haus auf dem AC. zu verbringen, dorthin bzw. in die Gemeinde S. verlegt. Daneben habe er in Q. vorübergehend von der D. AG eine gerade nicht fremdvermietete und deshalb zur Verfügung stehende 3.5-Zimmerwohnung im Mehrfamilienhaus an der X-Strasse 39 gemietet. Diese Wohnung habe dem Rekurrenten im Sinne einer Übergangslösung für wenige berufsbedingte Übernachtungen während der Woche gedient. Er habe zu keinem Zeitpunkt die Absicht gehabt seinen Lebensmittelpunkt und Wohnsitz in die Wohnung nach Q. zu verlegen. Soweit es für seine Arbeit notwendig gewesen sei, habe er indes von Q. oder U. aus gearbeitet. Dies sei insbesondere für Besprechungen mit Bauherren oder interne Teamsitzungen der Fall gewesen. Der Rekurrent habe bei der Festsetzung der Termine darauf geachtet, dass die Arbeitstage im Aargau hintereinander lagen, damit er nur ein- oder allenfalls zweimal pro Woche in Q. bzw. nur je einmal vom AC. nach Q. und zurück habe fahren müssen. Die restlichen drei bis vier Tage habe er zur Hauptsache auf dem AC. und teilweise bei seiner neuen Lebenspartnerin in der Ostschweiz verbracht. Der Mietvertrag für die Wohnung in Q. sei per Ende Juli 2021 aufgelöst worden. Zu Q. habe er seit der Aufgabe der Wohnung überhaupt keine Beziehung mehr. Seit er seine Wohnung in Q. aufgegeben habe, pendle er nun tageweise und 1-2 Mal in der Woche vom AC. nach U. und zurück. Wenn er berufsbedingt in den Aargau reise, tätige er dort oft auch kleinere Einkäufe und nehme Termine bei seinen langjährigen Fachärzten wahr. Die grösseren Einkäufe inkl. der Wochenendeinkäufe erledige gemäss der vereinbarten Aufgabenteilung seine neue Partnerin. Die Wochenenden (Freitag bis Samstag) verbringe er in der Regel zusammen mit seiner Partnerin auf dem AC., vereinzelt am Wohnort der neuen Partnerin in V.

Nach der Trennung von seiner Ehefrau und seinem Umzug auf den AC. habe er die Adressänderung und die neue Adresse auf dem AC. seiner Krankenkasse, seinen Banken und seinen Ärzten gemeldet. Sein Motorrad BMW R 1250 GS habe er auf dem AC. stationiert und es dementsprechend bereits im Sommer 2020, als die Frage des Wohnsitzes noch kein Thema war, im Kanton XY eingelöst. Er habe seit vielen Jahren aufgrund des Ferienhauses eine gute und enge Beziehung zum AC. und zu dort wohnenden Personen. Er sei denn auch im E. und im F. Er bezahle für seine Wohnung auf dem AC. Radio- und Fernsehgebühren und habe dort deutlich mehr Strom verbraucht als in Q.

Die Vorinstanz übersehe bzw. lasse ausser Acht, dass er bereits im Jahr 2018 für die D. AG und die G. GmbH eine familieninterne Nachfolgeregelung umgesetzt und die Mehrheitsbeteiligungen an seine Söhne übertragen habe. Seither sei er Minderheitsaktionär ohne

operativen Führungsaufgaben und Angestellter (Teilpensum). Auf Wunsch der Söhne und zur ihrer Unterstützung seien er und seine Ehefrau im Verwaltungsrat der Gesellschaften verblieben. Er sei noch unterstützend in Beratungs- und Planungsmandaten J. tätig. Er übe diese Tätigkeit hauptsächlich mit seinem Laptop von zu Hause aus.

5.2.

Die Steuerkommission Q. hält am steuerrechtlichen Wohnsitz in Q. fest. Als Zweck des Wochenaufenthalts habe der Rekurrent den Arbeitsort in U. angegeben (Aufenthalt 2 bis 3 Tage pro Woche; Arbeitspensum 80 %). Der Rekurrent sei gemäss Steuererklärung 2019 unter Anderem Mitinhaber der D. AG, H. AG, G. GmbH sowie I. AG und J. AG gewesen. Der Sohn des Rekurrenten, K., wohne seit dem 1. Oktober 2018 ebenfalls im Mehrfamilienhaus an der X-Strasse 39 in Q. Somit habe der Rekurrent per 2020 zum Wohnort Q. nachweislich einen starken familiären Bezug gehabt. Zudem sei dem Rekurrenten per 2020 in Q. eine viel geräumigere und moderne Wohnung zur Verfügung gestanden als im Ferienhaus auf dem AC.

Nachweise bzw. Indizien, dass der Lebensmittelpunkt neu effektiv seit dem 1. Mai 2020 ins Feriendomizil im Kanton XY verlegt worden sei, seien nicht erbracht worden. Die Kündigung des langjährigen Mieters seines Ferienhauses auf dem AC. und die Kündigung seiner Mietwohnung in Q. seien für die beurteilende Steuerperiode 2020 nicht relevant gewesen. Die Steuerkommission gehe davon aus, dass das Ferienhaus auf dem AC. weiterhin sporadisch als Ferienresidenz genutzt worden sei. In der Steuererklärung 2019 seien nebst dem Eigenmietwert von CHF 3'718.00 für die Eigennutzung Mietzinseinnahmen von CHF 12'600.00 (Vermietung an Dritte) deklariert worden. Inwieweit das Ferienhaus auf dem AC. im Jahre 2020 ebenfalls an Dritte vermietet worden sei, sei nicht bekannt. Weiter sei davon auszugehen, dass einer der Beweggründe für die Anmeldung am Feriendomizil der steuerliche Vorteil bei einer Wohnsitzverlegung in den Kanton XY gewesen sei. Die Steuerbehörde gewichte den Arbeitsort hoch, da der Rekurrent als Verwaltungsrat und Mitinhaber diverser Gesellschaften gemäss eigenen Angaben weiterhin aktiv tätig sei.

Die Bestätigungsschreiben seiner neuen Partnerin, L., wie auch von M. (Gemeinderat und Inhaber der N. GmbH), bei welchem der Rekurrent nachweislich Kunde sei, könnten nicht als unabhängig qualifiziert werden. Diese seien eher als Gefälligkeitsschreiben anzusehen.

Aufgrund des engen Bezuges zu Q. (Sohn) und zum Arbeitsort (U.) sei der Rekurs abzuweisen. Ein Wechsel zwischen Haupt- und Feriendomizil sei nur dann angezeigt, wenn sich die Verhältnisse grundlegend geändert hätten (erhöhte Beweisforderungen).

6.

6.1.

Nachfolgend sind die wesentlichen Faktoren, welche für die Festlegung des Hauptsteuerdomizils des Rekurrenten für die Steuerperiode ab 2020 massgebend sind, darzulegen.

6.2.

Der Rekurrent hat Jahrgang aaa. Vom 1. April 2020 bis zum 31. Juli 2021 war er in Q. Mieter einer 3.5-Zimmerwohnung. Per 21. Juli 2020 verlegte der Rekurrent nach der Trennung von seiner Ehefrau seinen zivilrechtlichen Wohnsitz von U. nach S. Seit dem 1. Mai 2020 ist der Rekurrent als Wochenaufenthalter in Q. gemeldet (vgl. Auszug Einwohnerkontrolle Q.). Der Rekurrent ist bei der D. AG mit Sitz in U., an welcher er beteiligt ist und als Verwaltungsratspräsident fungiert, angestellt (vgl. Fragebogen für Nebenwohnsitz der Gemeinde Q. [nachfolgend: Fragebogen für Nebenwohnsitz]).

6.3.

6.3.1.

Im Fragebogen für Nebenwohnsitz gab der Rekurrent an, dass er im Gegensatz zu Q. auf dem AC. einen Freundes- und Bekanntenkreis habe. Er habe seit vielen Jahren aufgrund des Ferienhauses dort eine gute und enge Beziehung zu den auf dem AC. wohnenden Personen. Er sei denn auch im E. und im F.

6.3.2.

In Anbetracht der Tatsache, dass der Rekurrent seit vielen Jahren ein Ferienhaus auf dem AC. besitzt, ist es gut möglich, dass sich über die Jahre hinweg durch Ferienaufenthalte des Rekurrenten auf dem AC. freundschaftliche Beziehungen entwickelt haben. Die vom Rekurrenten eingereichte E-Mail vom 14. Dezember 2021 von O. vermag durchaus das Vorhandensein einer solchen Bekanntschaft bzw. Freundschaft aufzeigen. Weitere solche Belege, welche eine Verwurzelung auf dem AC. aufzeigen könnten, wurden nicht beigebracht. Insbesondere sind die Bestätigungsschreiben von L. (neue Partnerin des Rekurrenten) und von M. (Gemeinderat von S.), in dessen Sportgeschäft N. GmbH der Rekurrent regelmässig Kunde ist (vgl. dazu eingereichte Bank- und Kreditkarteauszüge), als Gefälligkeitsschreiben und deshalb als (unbewiesene) Parteibehauptung zu werten. Angesichts der Tatsache, dass der Rekurrent schon mehrere Jahrzehnte auf dem AC. ein Ferienhaus besitzt, ist zwar anzunehmen, dass dort wohl ein Freundes- und Bekanntenkreis besteht. Dass jedoch in der Region rund um die Gemeinde Q. gemäss den Angaben im Fragenbogen für Nebenwohnsitz trotz über 10-jährigem zivilrechtlichem Wohnsitz im ca. 4 Kilometer von Q. entfernten U. weder ein Freundes- noch ein Bekanntenkreis bestehen soll, widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung.

6.3.3.

Der Sohn des Rekurrenten, K., wohnt seit 2018 ebenfalls in einer Mietwohnung an der X-Strasse 39 in Q. Insofern besteht in Q. infolge des familiären Bezuges eine persönlich sehr starke Beziehung.

6.3.4.

Den Akten sind nur spärliche Informationen über die Beziehung des Rekurrenten zu seiner neuen Partnerin, L., zu entnehmen. Insbesondere sind keine Informationen über die Intensität der Beziehung ersichtlich. Es geht lediglich hervor, dass es sich um eine "neue" – wohl also um eine kürzlich eingegangene Beziehung – handelt. Zwar ist glaubhaft, dass der Rekurrent – wie von ihm behauptet – mit seiner neuen Partnerin auch Wochenenden auf dem AC. verbrachte. Hingegen liegt für einen überwiegenden Aufenthalt auf dem AC. kein rechtsgenügender Nachweis vor, verbrachte der Rekurrent doch auch Wochenenden bei seiner Partnerin in V. Ebenso wahrscheinlich ist, dass der Rekurrent mit ihr die Wochenenden in Q. verbringt. Jedenfalls handelt es sich (noch) nicht um ein gefestigtes Konkubinat.

6.3.5.

Mit den eingereichten Rechnungen (Mitgliederbeiträge) kann der Rekurrent lediglich belegen, dass er in den Jahren 2020/2021 bzw. 2021/2022 Vereinsmitglied des E. und des F. war. Eine regelmässige Teilnahme am Vereinsleben kann er hingegen nicht belegen. Weitere Mitgliedschaften sind weder in S. noch in Q. ausgewiesen.

6.3.6.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass zu Q. eine persönlich sehr starke Beziehung besteht, da der Sohn des Rekurrenten im gleichen Mehrfamilienhaus wohnte. Bei der Beziehung mit seiner neuen Lebenspartnerin handelt es sich nicht um ein Konkubinat, welches die familiäre Beziehung zu seinem Sohn überwiegen könnte. Eine sonstige intensivere Beziehung ist zum AC. nicht erkennbar. Eine regelmässige Teilnahme am Vereinsleben des E., des F. oder an anderen Vereinen kann nicht belegt werden.

6.3.7.

Die persönlichen Beziehungen sprechen damit (noch) überwiegend für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q.

6.4.

6.4.1.

Der Rekurrent ist gemäss eigenen Angaben mit einem Pensum von 80 % (vgl. Fragebogen für Nebenwohnsitz) bzw. von 50-70 % (vgl. Anhörungsprotokoll vom 12. Mai 2021) bei der D. AG mit Sitz in U. angestellt. Zudem ist er Mitinhaber und Verwaltungsratspräsident dieser Gesellschaft. Der Rekurrent macht geltend, dass er bereits 2018 für die D. AG eine

familieninterne Nachfolgeregelung umgesetzt und die Mehrheitsbeteiligungen an seine Söhne übertragen habe. Seither sei er Minderheitsaktionär und habe keine operativen Führungsaufgaben mehr, sondern sei nur Angestellter und Verwaltungspräsident. Im Fragebogen für Nebenwohnsitz begründet der Rekurrent seine Anmeldung als Wochenaufenthalter in Q. mit dem Arbeitsort in U. Unter der Woche halte er sich 2 - 3 Tage in Q. auf.

6.4.2.

Da sich der Arbeitsort des Rekurrenten in U. befindet und sich die Gesellschaften, bei welchen er Mitinhaber ist und als Verwaltungspräsident (D. AG und H. AG) bzw. Geschäftsführer (G. GmbH) fungiert, ihre Geschäftssitze in der Region Q. haben, bestehen zu Q. – wegen des nahen Arbeitortes – sehr starke geschäftliche Beziehungen. Daran ändert nichts, dass sich teilweise Arbeiten im Homeoffice erledigen lassen, da die persönlichen Kontakte mit Kunden und Mitarbeitenden auch nach der Darstellung des Rekurrenten unabdingbar sind.

6.4.3.

Die persönliche Arbeitsausführung im Kanton Aargau und die geschäftlichen Beziehungen sprechen damit eindeutig für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q.

6.5.

6.5.1.

Den Privatkontoauszügen können folgende Anzahl Tage mit Transaktionen im Kanton Aargau bzw. in der Region um Q. [in der Tabelle: Transaktionen Aargau] und im Kanton XY bzw. in der Region um S. [in der Tabelle: Transaktionen XY] entnommen werden:

	Transaktionen Aargau	Transaktionen XY
2020	78 Tage	16 Tage
2021	108 Tage	21 Tage

In den Jahren 2020 und 2021 wurden demnach an deutlich mehr Tagen Transaktionen im Aargau bzw. in der Region Q. als im Kanton XY bzw. in der Region S. durchgeführt.

6.5.2.

Detaillierte Privatkontoauszüge sind generell geeignet, die objektiven, äusseren Lebensumstände des Rekurrenten bzw. seinen Aufenthaltsort

aufzuzeigen. Da der Rekurrent gemäss eigenen Angaben lediglich nur über dieses Privatkonto verfügt, über welches der private Lebensaufwand bezahlt wird, und der grossen Anzahl der Transaktionen, enthalten die Privatkontoauszüge konkret Indizien für den hauptsächlichen Aufenthaltsort des Rekurrenten. Aus den eingereichten Kreditkartenauszügen ist dagegen zu entnehmen, dass der Rekurrent mit seiner Kreditkarte vergleichsweise wenige Transaktionen getätigt hat. Auch mit der Kreditkarte wurden an mehr Tagen Transaktionen im Aargau bzw. in der Region Q. als im Kanton XY bzw. in der Region S. durchgeführt.

6.5.3.

6.5.3.1.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob anhand der einzelnen Transaktionen der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten belegt werden kann.

6.5.3.2.

Den eingereichten Privatkontoauszügen ist zwar zu entnehmen, dass in den Jahren 2020 und 2021 mehr Transaktionen im Kanton Aargau als im Kanton XY getätigt wurden. Die absolute Anzahl der Tage, an welchen Transaktionen an den jeweiligen Orten durchgeführt wurden, ist für sich alleine jedoch nicht aussagekräftig. Vielmehr ist eine Gesamtbetrachtung zu machen, welche insbesondere auch die Wochentage, den Betrag sowie den Ort der Einkäufe berücksichtigt.

6.5.3.3.

Insgesamt können die Transaktionen folgendermassen zusammengefasst werden: Im Kanton Aargau bzw. in der Region Q. wurden hauptsächlich kleinere bis grosse Einkäufe in Lebensmittelgeschäften wie AE., AF., AG., P., AA. oder AB. getätigt. Zudem wurde häufig in lokalen Bäckereien und Metzgereien eingekauft. Regelmässig wurden in der Region Q. in Apotheken Transaktionen getätigt. Die Transaktionen im Kanton Aargau sind grundsätzlich über die Woche verteilt. Weiter ist ersichtlich, dass der Rekurrent gelegentlich Bargeldbezüge im Kanton Aargau tätigt. Die im Kanton XY bzw. in der Region S. getätigten Transaktionen umfassen lediglich vereinzelte Einkäufe in Lebensmittelgeschäften. Häufiger sind Restaurantbesuche in der Region S. Am häufigsten sind Einkäufe im Sportgeschäft N. GmbH.

6.5.3.4.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass der Rekurrent im Kanton Aargau bzw. in der Region Q. seine alltäglichen Einkäufe wie z.B. Lebensmittel-, und Apothekeneinkäufe im Kanton Aargau tätigt. Im Kanton XY bzw. in der Umgebung S. sich solche alltäglichen Einkäufe nur selten ersichtlich.

6.5.4.

Es ist festzustellen, dass aufgrund der mit den eingereichten Privatkontoauszügen belegte Transaktionen der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten in Q. hervorgeht.

6.6.

6.6.1.

Die in Q. durch den Rekurrenten gemietete Wohnung verfügt über 3.5 Zimmer. Auf dem AC. stand dem Rekurrenten in seinem Ferienhaus bis zur Kündigung des Mietverhältnisses des Mieters der Maisonette-Dachwohnung nur eine 2.5 Zimmerwohnung zur Verfügung. Auf den eingereichten Fotos der beiden Wohnungen ist ersichtlich, dass die Wohnung in Q. neuer und moderner ausgestattet war als diejenige auf dem AC. Die grosszügigeren Wohnverhältnisse sprechen folglich für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q.

6.6.2.

Der Rekurrent lässt geltend machen, dass er auf dem AC. deutlich mehr Strom verbraucht habe als in Q. Ein direkter Vergleich des effektiven Stromverbrauchs der 2.5 Zimmerwohnung auf dem AC. und der 3.5 Zimmerwohnung in Q. ist jedoch insofern nicht möglich, als eine individuelle Stromkostenabrechnung für die vom Rekurrenten bewohnte Wohnung auf dem AC. nicht eingereicht werden konnte. Ebenfalls können die Nebenkosten (Heiz- und Warmwasserkosten) der beiden Wohnungen nicht miteinander verglichen werden, da eine Aufstellung der Nebenkosten für die Wohnung auf dem AC. ebenfalls nicht eingereicht werden konnte.

6.6.3.

Es ist festzustellen, dass kein Vergleich des Stromverbrauchs und der Nebenkosten möglich ist und daher daraus keine Schlüsse in Bezug auf den Lebensmittelpunkt des Rekurrenten gezogen werden können.

6.7.

6.7.1.

Weiter lässt der Rekurrent ausführen, dass er nach der Trennung von seiner Ehefrau und seinem Umzug auf den AC. die Adressänderung seiner Krankenkasse, seinen Banken und seinen Ärzten gemeldet habe. Weiter habe er bereits im Sommer 2020 sein Motorrad auf dem AC. stationiert und im Kanton XY eingelöst.

6.7.2.

Adressänderungen und die Stationierung bzw. Einlösung von Fahrzeugen oder Motorrädern können als objektiv feststellbare äussere Gesamtumstände bei der Beurteilung der Absicht des dauernden Verbleibes als Indizien für einen steuerrechtlichen Wohnsitz beigezogen werden, sind aber rein deklaratorischer Natur.

7.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die persönlich sowie die geschäftlich stärksten Beziehungen des Rekurrenten eindeutig in Q. bestehen. Die eingereichten Privatkontoauszüge zeigen auf, dass der Rekurrent seine alltäglichen Einkäufe wie z.B. Lebensmittel-, und Apothekeneinkäufe im Kanton Aargau bzw. in der Umgebung von Q. tätigt. Die grosszügigeren Wohnverhältnisse sprechen (mindestens bis zur Kündigung des Mietvertrages per 31. Juli 2021) ebenso für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q. Die gemeldeten Adressänderungen bzw. die Stationierung und Einlösung des Motorrades im Kanton XY vermögen an diese Würdigung nichts zu ändern. Gesamthaft betrachtet befindet sich der Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten ab dem 1. Mai 2020 in Q.

8.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigeühr von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 790.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten (2)

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, 20. Juli 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni