

3-RV.2022.19

P 105

Urteil vom 22. Juni 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Loser
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent **A. _____**

vertreten durch PrimeTax AG, Patrick Scherrer u. Stefanie Gugger,
Friesenbergstrasse 75, 8055 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission R. _____**
 vom 30. November 2021
 betreffend Feststellung der Steuerpflicht 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. meldete sich per 1. Oktober 2014 in R. als Wochenaufenthalter an.

2.

Mit Verfügung vom 6. April 2021 stellte die Steuerkommission R. die unbeschränkte Steuerpflicht von A. in R. kraft persönlicher Zugehörigkeit ab 1. Januar 2019 fest.

3.

Gegen die Feststellungsverfügung vom 6. April 2021 erhob A. mit Schreiben vom 6. Mai 2021 Einsprache.

4.

Mit Entscheid vom 30. November 2021 wies die Steuerkommission R. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 30. November 2021 (Zustellung am 2. Dezember 2021 [nachfolgend: Einspracheentscheid]) liess A. mit Rekurs vom 13. Januar 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er liess folgende Anträge stellen:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 30. November 2021 betreffend die Feststellungsverfügung vom 6. April 2021 sei vollumfänglich aufzuheben.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zur Lasten des Rekursgegners."

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

6.

Die Steuerkommission R. und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. liess mit Schreiben vom 17. März 2022 auf eine Replik verzichten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Feststellung des steuerrechtlichen Wohnsitzes ab dem Steuerjahr 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Steuerkommission R. hat festgestellt, dass der Rekurrent ab dem 1. Januar 2019 kraft persönlicher Zugehörigkeit in R. unbeschränkt steuerpflichtig sei.

2.2.

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

Der Rekurrent vertritt demgegenüber die Auffassung, dass sich sein steuerrechtlicher Wohnsitz in T. befinde. Er habe nie die Absicht gehabt, sich dauerhaft im Kanton Aargau bzw. in der Gemeinde R. niederzulassen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich im Kanton XZ.

2.3.

Vorliegend ist also streitig, wo sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten ab dem 1. Januar 2019 befunden hat bzw. wo er ab dem Steuerjahr 2019 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 erstmals ab dem 1. Januar 2019 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. Wollen die Steuerbehörden des Kantons Aargau eine während Jahren anerkannte ausschliessliche Besteuerung des Rekurrenten in einem anderen Kanton in Frage stellen, so müssen sie eine massgeblich veränderte Faktenlage nachweisen. Gelingt ihnen das nicht, kann im Kanton Aargau keine beschränkte Steuerpflicht beansprucht werden (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 25. Mai 2011 [2C.726/2010] = StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C.770/2008]).

4.4.

Der Rekurrent ist seit dem 1. Oktober 2014 als Wochenaufenthalter in R. gemeldet (vgl. Auszug Einwohnerkontrolle R.). Seit dem 1. Juli 2009 ist er gemeinsam mit seiner Freundin, C., Mieter eines 4.5-Zimmer Einfamilienhauses in R. Zum Zeitpunkt der Anmeldung als Wochenaufenthalter im Jahr 2014 führte er zwar mindestens seit fünf Jahren mit C. ein Konkubinat. Bei der Anmeldung im Jahr 2014 konnte jedoch noch keine eindeutige Dauerhaftigkeit des Konkubinates angenommen werden. Im Jahr 2019 hingegen dauerte das Konkubinat mit C. seit mindestens zehn Jahren an. Insofern hat sich die Dauerhaftigkeit des Konkubinats bestätigt. Vor diesem Hintergrund ist eine massgeblich veränderte Faktenlage zu bejahen.

5.

5.1.

Der Rekurrent lässt ausführen, dass er in der Gemeinde T. seit dem 2. Juni 2001 ohne Unterbruch in Untermiete wohne. Die Räumlichkeiten nutze er sowohl für private Wohnzwecke wie auch für Geschäftszwecke.

Sämtliche alltäglichen relevanten Kontakte fänden in der Umgebung von T. statt. Namentlich seien sein Hausarzt, Dr. D., sein Zahnarzt, Dr. E., sein Optiker und weitere Spezialärzte in Q. Sein Sportclub (L.-Schule) befinde sich in V. Die Werkstätte für Reparaturen an seinem Auto sei in B. ansässig. Fast sein gesamtes soziales Leben spiele sich im Raum Q. ab. Auch die meisten Lieferanten befänden sich in oder um Q.

Eine Gesamtwürdigung des aus den eingereichten Bankauszügen ableitbaren Bewegungsprofils habe seitens der Steuerkommission nicht stattgefunden. Auf diese Bankunterlagen sei nur summarisch eingegangen worden. Diese seien jedoch insofern von grosser Bedeutung, als basierend auf den Bankauszügen ein umfassendes Bewegungsprofil erstellt werden könne, anhand welchem die vom Rekurrenten vorgebrachten Umstände auch tatsächlich nachgewiesen seien. Entgegen der Behauptungen der Steuerkommission hätten sich die Buchungen nicht nur auf Mittagessen im Raum Q. beschränkt. Es seien nachweislich auch Nachtessen im Raum Q. eingenommen worden. Ausserdem habe der Rekurrent regelmässig am späteren Nachmittag bzw. frühen Abend Einkäufe in Q. bzw. in der Umgebung von T. getätigt. Ebenfalls gebe es Debitkartentransaktionen, die am Morgen am Wohnort in T. bzw. in der dortigen Umgebung stattgefunden haben. Aufgrund der Tatsache, dass der Beschwerdeführer nur über ein Privatkonto verfüge, über welches der private Lebensaufwand bezahlt werde, keine regelmässigen Bargeldbezüge vorgenommen und seinen Lebensunterhalt hauptsächlich mit der F. Debitkarte bezahlt habe, könne das Bewegungsprofil als faktisch lückenlos bezeichnet werden. Die wenigen Aufenthaltstage im Kanton XZ im März 2019 liessen sich mit einer Herzoperation und anschliessender Reha in W. bis Mitte April 2019 erklären. Im September 2019 habe der Rekurrent seine Ferien im XY verbracht und sei anschliessend direkt nach Q. zurückgekehrt. Das Bewegungsprofil für das Jahr 2019 zeige deutlich auf, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Rekurrenten klarerweise im Raum Q. befunden habe. Aus den Transaktionsdetails sei ersichtlich, dass sich der Rekurrent mit den notwendigen Gütern für den täglichen Lebensbedarf (Lebensmittel, Medikamente, Tierbedarf, Einrichtungsgegenstände, etc.) fast ausschliesslich im Raum Q. eindecke. Dasselbe Bewegungsprofil und insbesondere die Tatsache, dass sich der Rekurrent mit den Gütern des täglichen Lebensbedarfs im Raum Q. eindecke, zeige sich ebenfalls für die Folgejahre. Auch in den Jahren 2020 und 2021 habe keine Verschiebung des Lebensmittelpunktes des Rekurrenten stattgefunden. Der Mehraufenthalt im Jahre 2020 im Kanton Aargau lasse sich mit der Corona-Pandemie begründen. Es handle sich dabei um ein ausserordentliches

Ereignis, das alleine nicht als Grundlage dienen könne, um eine Verschiebung des Lebensmittelpunktes anzunehmen. In subjektiver Hinsicht hätte und habe nach wie vor seitens des Rekurrenten keine Absicht bestanden, seinen Lebensmittelpunkt in den Kanton Aargau zu verlegen.

5.2.

Die Steuerkommission R. hingegen hält am steuerrechtlichen Wohnsitz in R. fest. Zur Gemeinde R. bestünden die persönlich stärksten Beziehungen, lebe doch seine langjährige Freundin bereits seit längerem in der Gemeinde R. Zur Gemeinde T. gebe es keine gleichwertigen persönlichen Beziehungen.

Den Einwand, wonach eine Geschäftslokalität in der Nähe einer Stadt für die Vermarktung benötigt werde, da andernfalls keine Aufträge/Buchungen eingingen, erachtet die Steuerkommission als nachvollziehbar. Insofern seien die häufigen Buchungen zur Mittagszeit auf dem Privatkonto für allfällige Mittagessen erklärbar. Daraus lasse sich allerdings kein persönlicher Lebensmittelpunkt im Kanton XZ ableiten.

Weiter sei der Nachweis für private Mietzinsszahlungen in T. nicht gelungen. Die an die Untervermieterin, G., getätigten Zahlungen von CHF 10'322.90 im Zeitraum vom 1. Januar 2019 bis zum 9. April 2021 könnten aufgrund der Unregelmässigkeit und der abweichenden Höhe nicht als genügender Nachweis angesehen werden. Daher lasse nichts darauf schliessen, dass sich der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten in T. befinde.

6.

6.1.

Nachfolgend sind die wesentlichen Faktoren, welche für die Festlegung des Hauptsteuerdomizils des Rekurrenten für die Steuerperiode ab 2019 massgebend sind, darzulegen.

6.2.

Der Rekurrent hat Jahrgang aaa. Seit dem 1. Juli 2009 ist er gemeinsam mit seiner Freundin, C., Mieter eines 4.5-Zimmer Einfamilienhauses in R. Der Rekurrent ist selbstständiger Film- und Fotoproduzent (Einzelunternehmen H.; Sitz in T., X-Strasse 36). In T. ist der Rekurrent zudem Untermieter von 2 Zimmern. Seit dem 1. Oktober 2014 ist der Rekurrent als Wochenaufenthalter in R. gemeldet (vgl. Auszug Einwohnerkontrolle R.).

6.3.

6.3.1.

Der Rekurrent gab im Fragebogen für Nebenwohnsitz der Gemeinde R. an, einen Freundes- und Bekanntenkreis in T. zu haben. Er bringt jedoch weder

konkrete Namen noch Adressen der Bekannten und Freunde vor. Namentlich geht aus den Akten lediglich seine Untervermieterin, G., als langjährige Bekannte aus T. hervor. Zudem erklärte der Rekurrent im aktenkundigen Schreiben vom 14. September 2014 an die Gemeinde R., dass sein Freundeskreis nicht ortsgebunden sei. In Anbetracht dessen, dass der Rekurrent schon mehrere Jahrzehnte in der Region Q. lebte bzw. von dort aus arbeitet, ist zwar anzunehmen, dass wohl ein Freundes- und Bekanntenkreis dort besteht. Dass jedoch in der Gemeinde R. gemäss den Angaben im Fragenbogen für Nebenwohnsitz vom 24. Juni 2020 trotz 10-jährigem Aufenthalt weder ein Freundes- noch ein Bekanntenkreis bestehen soll, widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung.

Unbestritten ist, dass die langjährige Lebenspartnerin, C., im gemeinsam gemieteten und bewohnten Wohnhaus in R. ihren Wohnsitz hat. Insofern besteht in R. klarerweise die persönlich stärkste Beziehung.

6.3.2.

6.3.2.1.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung überwiegen bei verheirateten Personen sowie im Konkubinat lebenden Personen, die sich unter der Woche aufgrund ihrer Erwerbstätigkeit nicht bei ihrer Familie beziehungsweise ihrem Partner aufhalten und für das Wochenende zu ihr beziehungsweise zu ihm zurückkehren, die persönlichen und familiären Interessen am Familienort in der Regel die beruflichen Interessen am Arbeitsort, sodass sich ihr Lebensmittelpunkt regelmässig am Familienort befindet (vgl. BGE 132 I 29, E. 4.2; BGE 125 I 54, E. 2b/aa; BGer, 08. Juni 2020, 2C_994/2019, E. 6.2; BGer, 17. Juli 2019, 2C_87/2019, E. 3.2.2). Die Rückkehr an den Familienort hat dabei regelmässig zu erfolgen (z.B. an jedem Wochenende). Hindern Gründe, die im Arbeitsverhältnis liegen, die regelmässige (z.B. allwöchentliche) Rückkehr an den Familienort, so schadet dies am Erfordernis der Regelmässigkeit nicht (vgl. Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, a.a.O., § 7 N 29). Demnach unterstehen verheiratete sowie in einem aufgrund Dauer und Intensität einer Ehe gleichkommenden Konkubinat lebende Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, indem sich ihre Familie aufhält (vgl. BGer, 30. Oktober 2019, 2C_533/2018, E. 2.4; BGer, 2C_73/2018, E. 3.2; BGer, 2C_1045/2016, E. 3.4). Diese Grundsätze wurden vom Bundesgericht zwar vor allem im Hinblick auf die Steuerpflicht von unselbstständig erwerbenden Personen aufgestellt. Sie können aber weitgehend auch bei der Bestimmung des Steuerdomizils von selbstständig erwerbenden Personen angewendet werden (vgl. BGer, 8. Juni 2004, 2P.7/2004, E. 3.1; BGE 121 I 14, E. 4c; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, a.a.O., § 7 N 49).

6.3.2.2.

Der Zeitpunkt des Beginnes des Konkubinales zwischen dem Rekurrenten und seiner langjährigen Lebenspartnerin ist aus den Akten nicht genau eruiert. Da der Mietvertrag des Einfamilienhauses in R. am 26. Juni 2009 gemeinsam eingegangen wurde, muss davon ausgegangen werden, dass spätestens ab 2009 ein Konkubinat bestand und dieses damit von Dauer ist.

6.3.2.3.

Die langjährige Lebenspartnerin des Rekurrenten ist seit Mietbeginn des gemeinsam bewohnten Einfamilienhauses (X-Strasse 110, R.) in R. angemeldet und lebt seither auch dort. Den eingereichten Privatkontoauszügen ist zu entnehmen, dass der Rekurrent monatlich per Dauerauftrag CHF 900.00 an seine Lebenspartnerin überweist. Weiter ist ersichtlich, dass die Lebenspartnerin wiederum monatlich CHF 555.00 dem Rekurrenten vergütet.

In Anbetracht des Umstandes, dass das Einfamilienhaus in R. gemeinsam gemietet wurde, ist davon auszugehen, dass es sich bei den CHF 900.00 (monatlicher Bruttomietzins: CHF 1'980.00) um den Mietanteil des Rekurrenten handelt. Bei den monatlichen Zahlungen der Lebenspartnerin an den Rekurrenten ist davon auszugehen, dass es sich um ihren Anteil an den gemeinsamen Lebenshaltungskosten handelt (vgl. dazu Erw. 6.5.2.2.3.). R. ist aufgrund des gelebten Konkubinats als Familienort zu qualifizieren. Der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten befindet sich folglich klar in R.

6.3.2.4.

In Ziffer 6 des Formulars Wochenaufenthalt gab der Rekurrent an, sich während der Woche durchschnittlich 1 - 2 Tage in R. aufzuhalten und die Wochenenden ca. 1x bis 2x im Monat dort zu verbringen. Insgesamt halte er sich im Jahr ca. an 42 Tagen in R. auf. In der Einsprache vom 6. Mai 2021 hält der Rekurrent fest, dass er sich im Jahr 2019 insgesamt während 30 bis 40 Tagen in R. aufgehalten habe. Weiter erklärt er in seiner Einsprache und im Rekurs (vgl. Randziffer 34), dass er im Jahr 2020 aufgrund der Corona-Pandemie vermehrt in R. verweilte.

Generell ist der Rekurrent als selbstständiger Filmemacher berufsbedingt sehr viel unterwegs (vgl. dazu die Ausführungen in der Einsprache). Im März 2019 unterzog sich der Rekurrent gemäss eigenen Angaben einer Herzoperation und begab sich nach der Operation bis Mitte April 2019 in eine Reha in W.

Gemäss Aktenlage ist eine eindeutige Beurteilung einer regelmässigen bzw. unregelmässigen Rückkehr des Rekurrenten an seinen Familienort in R. nur eingeschränkt möglich. Hingegen ist mit der beruflichen Tätigkeit,

welche stark projektbezogen ist und in verschiedenen Regionen der Schweiz ausgeübt wurde, die eher unregelmässige Rückkehr an seinen Familienort erklärt. Objektive Gründe, welche im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen und die regelmässige Rückkehr an den Familienort verunmöglichen bzw. erschweren, vermögen den Lebensmittelpunkt am Familienort R. dementsprechend nicht aufzuheben.

6.3.3.

6.3.3.1.

Weiter macht der Rekurrent geltend, dass sämtliche alltäglichen relevanten Kontakte (Hausarzt, Zahnarzt, Optiker, Spezialärzte, Autoreparaturwerkstätte und Sportclub) in der Umgebung von T. stattfinden. Fast sein gesamtes soziales Leben spiele sich daher im Raum Q. ab. Zudem befänden sich auch die meisten Lieferanten in oder um Q.

6.3.3.2.

Unter anderem wurden dem Rekurs Rechnungen für Behandlungen beim Hausarzt und Zahnarzt beigelegt. Diesen ist zu entnehmen, dass der Rekurrent am 26. Februar 2019, am 8. Mai 2019, am 7. August 2019, am 11. Oktober 2019 und am 13. Oktober 2019 bei Dr. D. (Hausarzt in Q.) sowie am 15. Januar 2019, 25. Juli 2019, 12. Februar 2020 und am 13. August 2020 bei der I. (Q.) in Behandlung war. Weiter enthalten die Beilagen eine Rechnung vom 9. Juli 2019 des Augenoptikergeschäftes J. (Q.) für eine Brille (Fassung und Gläser) sowie eine Rechnung vom 23. Mai 2019 der Autowerkstatt K. AG (B.) für Service-Arbeiten/Teile. Zudem sind dem Rekurs Rechnungen für die Jahresgebühren 2019 und 2020 der L.-Mitgliedschaft (Selbstverteidigungsschule) beigelegt worden.

6.3.3.3.

6.3.3.3.1.

Im Jahr 2019 wurden dem Rekurrenten insgesamt fünf Behandlungen von seinem Hausarzt, Dr. D., in Rechnung gestellt (vgl. Rückforderungsbelege). Den Rückforderungsbelegen ist zu entnehmen, dass es sich bei den Behandlungen vom 26. Februar 2019 und 7. August 2019 um telefonische Konsultationen handelte. Die Behandlung am 13. Oktober 2019 umfasste ein Aktenstudium in Abwesenheit des Patienten. Folglich war der Rekurrent im Jahr 2019 lediglich zwei Mal, am 8. Mai 2019 und 11. Oktober 2019, bei seinem Hausarzt persönlich für eine Behandlung vor Ort. Die Zahnarztbesuche beschränkten sich gemäss den eingereichten Rechnungen in den Jahren 2019 und 2020 ebenfalls auf zwei Konsultationen vor Ort (2019: 15. Januar 2019 und 25. Juli 2019; 2020: 12. Februar 2020 und 14. August 2020). Am 25. Mai 2019 wurden am Auto des Rekurrenten Service-Arbeiten durchgeführt. Auf der Rechnung des Augenoptikers (J.) vom 9. Juli 2019 ist das Beratungsdatum nicht ersichtlich.

Die genannten sporadischen Kontakte vermögen aufgrund ihrer Unregelmässigkeit nicht zu belegen, dass sich das gesamte soziale Leben des Rekurrenten im Raum Q. abgespielt hat. Vielmehr erscheint die Wahl dieser Kontakte im Raum Q. und somit in der Nähe des Arbeitortes T. als für den Rekurrenten praktisch. So konnte er Arzttermine ohne grossen Zeitverlust von seinem Arbeitsort T. wahrnehmen. Selbst wenn es keine Nachweise für Arztbesuche in R. und Umgebung gibt, vermögen solche Arztbesuche – selbst bei einem langjährigen Patienten-Arzt-Verhältnis – den Mittelpunkt der persönlichen Beziehungen R. nicht aufheben.

6.3.3.3.2.

Den eingereichten Unterlagen sind weiter Rechnungen für die Mitgliederbeiträge 2019 und 2020 im Sportclub L. (Selbstverteidigungsschule) zu entnehmen. Für Unterrichtsstunden fallen gemäss Homepage des Sportclubs zusätzliche Kosten an (vgl. [https://www.\[...\]](https://www.[...])).

Der Rekurrent kann mit den eingereichten Rechnungen lediglich belegen, dass er in den Jahren 2019 und 2020 Vereinsmitglied dieses Sportclubs war. Eine regelmässige Teilnahme am Vereinsleben, z.B. in Form einer Absolvierung von Unterrichtsstunden, kann er hingegen nicht belegen. Weitere Mitgliedschaften sind weder in T. noch in R. ausgewiesen.

6.3.3.3.3.

Weiter macht der Rekurrent geltend, dass sich die meisten Lieferanten in oder um den Raum Q. befinden. Belege dazu sind keine eingereicht worden. Für die Frage des (privaten) steuerrechtlichen Wohnsitz wäre die Tatsache, dass sich die Lieferanten im Raum in und um Q. befinden insofern irrelevant, als diese mit der geschäftlichen Selbstständigkeit des Rekurrenten im Zusammenhang stehen und der Sitz seines Einzelunternehmens unbestrittenermassen in T. ist. Insofern erscheint es als nachvollziehbar, dass die geschäftlichen Lieferanten aus dem Raum Q. gewählt sind.

6.3.4.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die stärkste persönliche Beziehung des Rekurrenten zu seiner langjährigen Lebenspartnerin besteht. Der Familienort des Rekurrenten befindet sich in R. Die geltend gemachten persönlichen Anknüpfungen zur Region Q. (Hausarzt, Zahnarzt, Optiker und Autoreparaturwerkstätte) können nicht als "alltäglich relevante Kontakte" gelten. Eine regelmässige Teilnahme am Vereinsleben des Sportclubs L. oder an anderen Vereinen ist nicht erkennbar. Lieferanten stehen im Zusammenhang mit der geschäftlichen Selbstständigkeit des Rekurrenten.

6.3.5.

Die persönlichen Beziehungen sprechen damit eindeutig für einen steuerrechtlichen Wohnsitz am Familienort in R.

6.4.

6.4.1.

In T. hat der Rekurrent gemäss Untermietvertrag zwei Zimmer gemietet. Die Küche, Waschküche, das Bad bzw. die Dusche und das Wohnzimmer stehen ihm zur Mitbenützung zur Verfügung. Das gemietete Einfamilienhaus in R. hingegen verfügt gemäss Mietvertrag über 4.5 Zimmer. Die grosszügigen Wohnverhältnisse sprechen folglich für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in R.

6.4.2.

6.4.2.1.

Der Rekurrent reichte im Einspracheverfahren lediglich die Nebenkostenabrechnungen für das Einfamilienhaus in R. ein. Abrechnungen zu den Nebenkosten in T. hat der Rekurrent nicht eingereicht. Die Nichteinreichung begründete der Rekurrent damit, dass er und seine Untervermieterin nicht mehr im Besitz der Abrechnungen seien. Da der Rekurrent geltend macht, sein Lebensmittelpunkt befinde sich in T. und er sich vorwiegend dort aufhalte, wäre eine Nebenkostenabrechnung der Wohnung in T. im Hinblick auf die Bestimmung des Lebensmittelpunktes aussagekräftig gewesen. Die Steuerkommission R. hat die Nebenkostenabrechnung als geeignetes Beweismittel zur Abklärung des Lebensmittelpunktes daher zu Recht eingefordert. Der Umstand, dass der Rekurrent die Nebenkosten (Strom-, Wasser- und Abwasserabrechnungen) für die Wohnung in T. nicht belegmässig nachweisen kann, wird daher zu seinem Lasten ausgelegt, da eine Kopie der Abrechnungen ohne grösseren Aufwand hätte eingefordert werden können.

6.4.2.2.

Aktenkundig ist lediglich eine Stromabrechnung für das Einfamilienhaus in R. Dieser ist zu entnehmen, dass 2019 ein Stromverbrauch von insgesamt 10'591 kWh vorlag. In Anbetracht, dass der Rekurrent geltend macht, er halte sich nur vereinzelt in R. auf, wäre dieser Stromverbrauch grösstenteils seiner langjährigen und dort wohnenden Freundin zuzuschreiben. Gemäss dem vom Bundesamt für Energie publiziertem Faktenblatt vom August 2021 "Stromverbrauch eines typischen Haushalts" beträgt der Stromverbrauch eines Einpersonenhaushaltes (Einfamilienhaus, ohne Elektroheizung und ohne elektrische Wassererwärmung) in der Schweiz ca. 2'300 kWh. Ein Stromverbrauch von 10'591 kWh spricht daher mindestens für einen Zweipersonenhaushalt.

6.4.2.3.

Die Wohnverhältnisse sowie der für einen Einpersonenhaushalt überhöhte Stromverbrauch in R. sprechen eindeutig für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in R.

6.5.

6.5.1.

Gestützt auf die Privatkontoauszüge liess der Rekurrent geltend machen, dass aus den einzelnen Transaktionen ein umfassendes Bewegungsprofil erstellt werden könne. Das Bewegungsprofil für das Jahr 2019 zeige auf, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Rekurrenten klarerweise im Kanton XZ befinde. Aus den Transaktionsdetails sei ersichtlich, dass sich der Rekurrent mit den notwendigen Gütern für den täglichen Lebensbedarf (Lebensmittel, Medikamente, Tierbedarf, Einrichtungsgegenstände, etc.) fast ausschliesslich im Raum Q. eindecke. Dasselbe Bewegungsprofil zeige sich ebenfalls für die Folgejahre (2020 und 2021). Der Mehraufenthalt im Jahr 2020 im Kanton Aargau lasse sich mit der Corona-Pandemie begründen.

6.5.2.

6.5.2.1.

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

	Transaktionen Aargau	Transaktionen XZ
2019	17 Tage	123 Tage
2020	72 Tage	102 Tage
2021 (1.1. bis 30.4.2021)	32 Tage	31 Tage

Im Jahr 2019 wurden demnach an deutlich mehr Tagen Transaktionen in Q. bzw. in der Region um T. als im Kanton Aargau bzw. in der Region um R. durchgeführt. Im Jahr 2020 war die Differenz der Anzahl Tage mit getätigten Transaktionen geringer als im Jahr 2019. Im Jahr 2021 wurden beinahe an genau gleich vielen Tagen Transaktionen im Kanton Aargau wie im Kanton XZ durchgeführt.

6.5.2.2.

6.5.2.2.1.

Detaillierte Privatkontoauszüge sind generell geeignet, die objektiven, äusseren Lebensumstände des Rekurrenten bzw. seinen Aufenthaltsort aufzuzeigen. In Anbetracht, dass der Rekurrent gemäss eigenen Angaben lediglich nur über dieses Privatkonto verfügt, über welches der private Lebensaufwand bezahlt wird und der grossen Anzahl der Transaktionen, können die Privatkontoauszüge durchaus Indizien enthalten, wo sich der hauptsächliche Aufenthaltsort des Rekurrenten befand.

6.5.2.2.2.

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

6.5.2.2.3.

Wie bereits festgestellt, wurden in den Jahren 2019 und 2020 an mehr Tagen Transaktionen im Kanton XZ als im Kanton Aargau getätigt. Die absolute Anzahl der Tage, an welchen Transaktionen in den jeweiligen Orten durchgeführt wurden, sind an und für sich jedoch nicht aussagekräftig. Vielmehr ist eine Gesamtbetrachtung zu machen, welche insbesondere auch die Uhrzeiten, den Betrag sowie den Ort der Einkäufe miteinbezieht.

Insgesamt können die aus den eingereichten Privatkontoauszügen ersichtlichen Transaktionen folgendermassen zusammengefasst werden: Im Kanton XZ wurden viele kleinere Einkäufe in Lebensmittelgeschäften wie M., N., O. oder P. getätigt. Vorwiegend zu Mittagszeiten – aber auch vereinzelt zu Nachmittagszeiten – wurden in örtlichen Lokalen wie dem AA. in V. oder in der AB. in V. Einkäufe getätigt. Regelmässig wurde im Kanton XZ in Apotheken, vorwiegend in Filialen von AC. oder AD., eingekauft. Vereinzelt fanden im Kanton XZ (vor allem abends) Restaurantbesuche statt. Die einzelnen Transaktionen sind grundsätzlich über den Tag verteilt, wobei ein grosser Teil der Transaktionen zu Mittagszeiten erfolgt ist. Die im Kanton Aargau getätigten Transaktionen umfassen vorwiegend kleinere und mittelgrosse Einkäufe in Lebensmittelgeschäften (M., N., AE., AF. [Getränkehändler], O. und AG.). Zudem ist aus den Transaktionen zu entnehmen, dass im Kanton Aargau öfters eine Kleintierpraxis besucht wurde sowie Tierbedarf bei AJ. erworben wurde.

Obwohl der Rekurrent geltend macht, dass sich sein Lebensmittelpunkt in T. befinde, sind im Kanton XZ nur vereinzelt und nicht regelmässig grössere Lebensmitteleinkäufe feststellbar. Ein ähnliches Bild ergibt sich auch bei den Einkäufen im Kanton Aargau.

Der überwiegende Teil der Transaktionen im Kanton XZ steht im Zusammenhang mit kleineren Einkäufen von Lebensmitteln. Da sich der Arbeitsort des Rekurrenten unbestrittenermassen in T. befindet, erscheint es

nachvollziehbar, dass der Rekurrent seine Mahlzeiten auch in der Region um T. einnimmt bzw. einkauft. Regelmässige grössere Wocheneinkäufe (z.B. für sich und seine Mitbewohnerin G.) sind nicht ersichtlich. Die grössere Anzahl an Transaktionen im Kanton XZ ist daher offensichtlich damit zu erklären, dass der Rekurrent seine Mahlzeiten während seinen Arbeitstagen in der Region um T. einnimmt bzw. einkauft. Folglich ist schlüssig, dass das vom Rekurrenten erstellte Bewegungsprofil eine regere Bewegung im Kanton XZ aufzeigt.

6.5.2.2.4.

Es ist festzustellen, dass aus den eingereichten Privatkontoauszügen und dem daraus abgeleiteten Bewegungsprofil kein Lebensmittelpunkt in T. hervorgeht.

6.6.

6.6.1.

Die Vorinstanz wies die Einsprache des Rekurrenten unter anderem mit der Begründung ab, dem Einsprecher sei der Nachweis, dass Mietzinsen für den privaten Teil der Untermiete in T. bezahlt werden, nicht gelungen. Die vom Rekurrenten an G. zwischen dem 1. Januar 2019 und 9. April 2021 getätigten Überweisungen im Umfang von CHF 10'322.90 könnten aufgrund der Unregelmässigkeit und der abweichenden Höhe nicht als Nachweis angesehen werden.

6.6.2.

Mit Schreiben vom 4. September 2020 erklärte der Rekurrent gegenüber dem Regionalen Steueramtes X., dass er die Zahlungsmodalitäten des Untermietverhältnisses mit G. mündlich abgeändert habe. Die Mietkosten für den privaten Anteil und die schwankenden allgemeinen Kosten begleihe er jeweils in bar oder die Kosten für Miete und Dienstleistungen würden unkompliziert gegenseitig verrechnet. Weiter führte der Rekurrent im Schreiben vom 29. Mai 2021 aus, dass er die Verrechnungen mit G. nicht mit Quittungen belegen könne, da keine vorhanden seien. Mit dem gleichen Schreiben legte er Privatkontoauszüge vor, aus denen mehrere Überweisungen an G. hervorgehen.

6.6.3.

6.6.3.1.

Aus dem Schreiben vom 29. Mai 2021 beigelegten Privatkontoauszügen sind getätigte Kontotransaktionen zwischen dem 1. Januar 2019 und dem 30. April 2021 ersichtlich. Unter anderem sind diesen total acht Überweisungen an G. zu entnehmen (3. März 2019 [CHF 2'620.00], 28. Juni 2019 [CHF 538.40], 7. August 2019 [CHF 1'619.00], 21. Oktober 2019 [CHF 290.50], 12. Februar 2020 [CHF 1'500.00], 4. Mai 2020 [CHF 1'050.00], 15. Dezember 2020 [CHF 1'390.00] und 9. April 2021

[CHF 1'315.00]). Insgesamt belaufen sich diese Überweisungen auf CHF 10'322.90.

Der Untermietvertrag vom 2. Juni 2001 sieht einen Mietzins (inkl. Nebenkosten) von CHF 872.00 pro Monat vor. Für den geschäftlich genutzten Anteil der Untermiete hat der Rekurrent zwischen dem 1. Januar 2019 und 4. September 2021 monatlich nachweislich CHF 400.00 an G. überwiesen (vgl. Kontoauszüge AH.; Kontoinhaber: H.). Folglich wäre die Differenz zwischen dem Gesamtuntermietzins von CHF 872.00 und dem Untermietzins für den geschäftlichen Anteil von CHF 400.00, also CHF 472.00 (CHF 872.00 – CHF 400.00) der Untermietzins für den privat genutzten Wohnanteil. In Anbetracht dessen, dass der Zeitraum zwischen dem 1. Januar 2019 und dem 30. April 2021 achtundzwanzig Monate umfasst, müsste sich der Untermietzins für den privat genutzten Anteil der Wohnung auf CHF 13'216.00 (28 x CHF 472.00) belaufen. Den Nachweis dafür blieb der Rekurrent jedoch bis heute schuldig.

6.6.3.2.

Auffallend ist, dass die Überweisungen des Rekurrenten an G. in unregelmässigen Zeitintervallen erfolgt sind (zwischen 2.5 und 7 Monaten). Weiter sind die überwiesenen Beträge unterschiedlich hoch (zwischen CHF 290.50 und CHF 2'620.00). Zudem ist das Total der Überweisungen (CHF 10'322.90) nicht kongruent mit einem für achtundzwanzig Monaten geschuldeten Untermietzins für den privaten Anteil (CHF 13'216.00). Der Vorinstanz ist daher bei ihrer Feststellung, wonach die Überweisungen unregelmässig und unterschiedlich hoch seien, zuzustimmen. Diese Auffälligkeiten erklärt der Rekurrent damit, dass er die Mietkosten für den privaten Anteil und die schwankenden allgemeinen Kosten jeweils in bar begleiche oder er mit G. die Mietkosten und Dienstleistungen unkompliziert gegenseitig verrechnet habe. Den Nachweis dafür blieb er bis heute schuldig.

7.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die stärkste persönliche Beziehung des Rekurrenten zu seiner langjährigen Lebenspartnerin, C., besteht. Das gemeinsam gemietete Einfamilienhaus in R. bzw. die Gemeinde R. sind daher als Familienort zu qualifizieren. Die unregelmässige Rückkehr an seinem Familienort steht im Zusammenhang mit der Arbeit des Rekurrenten und vermag den Lebensmittelpunkt am Familienort R. nicht aufzuheben. Die Wohnverhältnisse sprechen eindeutig für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in R. Aus den Privatkontoauszügen kann kein Lebensmittelpunkt in T. abgeleitet werden. Gesamthaft betrachtet befindet sich der Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten in R.

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 Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 840.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt R.

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, 22. Juni 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche