

3-RV.2022.53

P 134

Urteil vom 31. August 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richter Biondo Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

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

vertreten durch Simon Bloch, Rechtsanwalt, Baslerstrasse 30,
Postfach 809, 4601 Olten 1 Fächer

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 28. Februar 2022 betreffend Feststellung der Steuerpflicht
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A._____ meldete sich per tt.mm.2020 in Q._____ als Wochenaufenthalter an.

2.

Mit Verfügung vom 19. Oktober 2021 stellte die Steuerkommission Q._____ die unbeschränkte Steuerpflicht von A._____ in Q._____ kraft persönlicher Zugehörigkeit ab 1. Januar 2020 fest.

3.

Gegen die Feststellungsverfügung vom 19. Oktober 2021 erhob A._____ mit undatiertem Schreiben (Eingang beim Gemeindesteueramt Q._____ am 22. November 2021) Einsprache.

4.

Mit Entscheid vom 28. Februar 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 28. Februar 2022 (Zustellung am 16. März 2022) zog A._____ mit Rekurs vom 28. April 2022 (Postaufgabe am 29. April 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Er stellt den Antrag,

"es sei der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 14.3.22 aufzuheben bzw. neu zu beurteilen."

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

6.

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

7.

A._____ liess mit Schreiben vom 12. September 2022 eine Replik einreichen.

8.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2023 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht A._____ um weitere Unterlagen. Mit Schreiben vom 3. Juli 2023 liess A._____ mitteilen, dass es ihm auch innert erstreckter Frist nicht möglich gewesen sei, die einverlangten Unterlagen einzureichen.

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.

Die Steuerkommission Q._____ hat festgestellt, dass der Rekurrent ab dem tt.mm.2020 kraft persönlicher Zugehörigkeit in Q._____ unbeschränkt steuerpflichtig sei. Der Rekurrent pflege in Q._____ intensivere Beziehungen als in R._____ und damit bestehe die Absicht zum dauernden Verbleib (vgl. Feststellungsverfügung; Einspracheentscheid; Vernehmlassung). Demgegenüber vertritt der Rekurrent die Auffassung, dass er in Q._____ lediglich Wochenaufenthalter sei und sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen weiterhin in R._____ befinde. Folglich sei sein steuerrechtlicher Wohnsitz in R._____ (vgl. Einsprache; Rekurs; Replik). Vorliegend ist also streitig, wo sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten ab dem 1. Januar 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.).

Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nichtleitender Stellung unselbstständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält (vgl. BGE 132 I 29, mit Hinweisen).

Diese Praxis findet auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings werden die Kriterien, nach denen das Bundesgericht entscheidet, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Hauptsteuerdomizil anerkannt werden kann, besonders streng gehandhabt; dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als diejenige unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von Unselbstständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht: Selbst wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Dies kann namentlich dann zutreffen, wenn sie sich am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet haben oder über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen (vgl. BGE 125 I 54, 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.

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.

In Bezug auf die Beweisführung sind folgende Grundsätze massgebend: Der Umstand, dass ein unverheirateter Steuerpflichtiger vom Ort aus, wo er sich während der Woche aufhält, einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, begründet nach der Rechtsprechung eine natürliche Vermutung, dass er dort seinen Lebensmittelpunkt und - als rechtliche Folge davon - sein Hauptsteuerdomizil hat. Diese Vermutung lässt sich nur entkräften, wenn er regelmässig, mindestens ein Mal pro Woche, an den Ort zurückkehrt, wo seine Familie lebt, mit welcher er aus bestimmten Gründen be-

sonders eng verbunden ist, und wo er andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Wenn der steuerpflichtigen Person der Nachweis solcher familiären und gesellschaftlichen Beziehungen am Ort, wo die Familie wohnt, gelingt, obliegt es dem Kanton des Wochenaufenthalts- oder Arbeitsorts nachzuweisen, dass die Person gewichtige wirtschaftliche und allenfalls persönliche Beziehungen zu diesem Ort unterhält (Bundesgerichtsurteile vom 6. Dezember 2010 [2C_397/2010] und vom 19. März 2008 [2C_748/2008]; vgl. auch BGE 125 I 54). Die steuerpflichtige Person ist allerdings verpflichtet, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht die für einen Nachweis nötigen Informationen und Aufschlüsse zu erteilen (Art. 42 StHG [Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde], Art. 179 StG).

5.

5.1.

Der Rekurrent führt in seiner Einsprache aus, dass er seinen Lebensmittelpunkt weiterhin ganz klar in R._____, wo er zusammen mit seinen Geschwistern wohne, sehe. Weiter habe ein Grossteil seiner Verwandtschaft dort Wohnsitz. Die meisten seiner Freunde wohnten im naheliegenden S._____. In Q._____ hingegen kenne er niemanden und pflege dort keine Beziehungen. Die Wohnung in Q._____ habe er ausschliesslich wegen der Verkürzung des Arbeitsweges gemietet. Ein weiterer Grund liege darin, dass er an 7 Tagen im Monat à 24 Stunden Pikettdienst leiste und es gegebenenfalls zu späten Abendeinsätzen kommen könne. Er halte sich lediglich während der Woche in Q._____ auf. Die Wochenenden und seine arbeitsfreie Zeit verbringe er immer in R._____. Die Wahl eines unbefristeten Mietverhältnisses für die Wohnung in Q._____ sei mit der noch unbekannten Dauer des Wochenaufenthaltes zu begründen.

Im Rekurs macht der Rekurrent weiter geltend, dass er zu keinem Zeitpunkt seinen Lebensmittelpunkt verschoben habe. Den Pikettdienst könne er nicht ausschliesslich von zu Haus aus leisten. Er müsse immer dafür wieder vor Ort ins Büro. Auch deshalb habe er sich nach reiflicher Überlegung dazu entschieden die Wohnung in Q._____ zu mieten. An den Wochenenden nehme er für den Pikettdienst den langen Arbeitsweg in Kauf. Zu keinem Zeitpunkt habe die Absicht bestanden mehr als Wochenaufenthalter in Q._____ zu sein.

Abschliessend lässt der Rekurrent replizieren, dass er die Wohnung in Q._____ lediglich aus rein praktischen Gründen gemietet habe, insbesondere um während den Pikettdiensten flexibel zu sein. In Q._____ habe er nie die Absicht eines dauernden Verbleibens gehabt. Sein Lebensmittelpunkt sei stets in R._____ gewesen.

5.2.

Die Steuerkommission Q._____ hingegen hält am steuerrechtlichen Wohnsitz in Q._____ fest. Durch die Miete einer 2.5-Zimmerwohnung könne angenommen werden, dass intensivere Beziehungen zum Wochenaufenthaltsort gepflegt werden als bei der Miete eines Zimmers. Ein weiteres Indiz, dass sich der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten in Q._____ befinde, sei das unbefristete Mietverhältnis. Die Absicht des dauernden Verbleibens sei gegeben. Durch die Möglichkeit des täglichen Pendelns sowie durch die Beibehaltung der Niederlassung in R._____ bis zur Heirat seines Geschwisters (privater Grund) seien die gesetzlichen Voraussetzungen für eine steuerliche Akzeptanz des Status als Wochenaufhalters nicht gegeben. Es sei durchaus klar, dass ein starkes Familienverhältnis in R._____ bestehen könne, doch vermöge der Rekurrent die Steuerkommission nicht zu überzeugen, dass es sich in Q._____ lediglich um einen Wochenaufenthalt handle.

6.

6.1.

Der ledige Rekurrent ist seit dem tt.mm.2019 bei der B._____ AG als IT Supporter mit Arbeitsort T._____ angestellt (vgl. Arbeitsvertrag vom tt.mm.2018). Seit dem tt.mm.2019 wohnt er mit seinen Geschwistern in R._____ (vgl. unbefristeter Untermietvertrag vom tt.mm.2019). In Q._____ bewohnt der Rekurrent seit dem tt.mm.2020 eine 2.5-Zimmerwohnung (vgl. unbefristeter Mietvertrag vom tt.mm.2020). Im Februar 2021 meldete er sich nachträglich per tt.mm.2020 in der Gemeinde Q._____ als Wochenaufhalter an. Von Q._____ aus geht er seiner unselbstständigen Erwerbstätigkeit im benachbarten T._____ nach.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ergibt sich aus der Tatsache, dass der ledige Rekurrent vom Ort aus, wo er sich während der Woche aufhält (Q._____), einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht die natürliche Vermutung, dass sich der Lebensmittelpunkt und folglich das Hauptsteuerdomizil des Rekurrenten in Q._____ befinden. Der Rekurrent kann diese natürliche Vermutung umstossen, indem er nachweist, dass er regelmässig nach R._____ zurückkehrte und dort enge persönliche und/oder familiäre sowie gesellschaftliche Beziehungen pflegte, welche den Schluss zulassen, er habe in R._____ seinen Lebensmittelpunkt gehabt.

6.2.

In seiner Einsprache macht der Rekurrent geltend, er halte sich lediglich während der Woche in Q._____ auf. Die Wochenenden und seine arbeitsfreie Zeit verbringe er in R._____. Er besitze ein P der C._____ und erwerbe die Bahntickets jeweils nicht einzeln. Deshalb sei es ihm nicht möglich die regelmässige Rückkehr nach R._____ nachzuweisen.

6.3.

Um eine mögliche regelmässige Rückkehr nach R._____ zu prüfen, forderte das Spezialverwaltungsgericht den Rekurrenten zur Einreichung seiner detaillierten Privatkonto- und Kreditkartenauszüge für den Zeitraum 1. September 2020 bis 31. Dezember 2022 auf. Detaillierte Privatkonto- und Kreditkartenauszüge sind generell geeignet, die objektiven, äusseren Lebensumstände des Rekurrenten bzw. seinen Aufenthaltsort aufzuzeigen. Trotz mehrmalig gewährter Fristerstreckung (Aufforderung vom 12. Mai 2023 / Bewilligung Fristerstreckung bis 3. Juli 2023) zur Einreichung der eingeforderten Unterlagen liess der Rekurrent mitteilen, dass es ihm nicht möglich gewesen sei, diese Unterlagen einzureichen. Auch bis zum Urteilszeitpunkt sind dem Spezialverwaltungsgericht die verlangten Unterlagen nicht zugegangen. Selbst wenn auf die Angaben des Rekurrenten, wonach er an Wochenenden nach R._____ zu seinen Geschwistern zurückkehrt, abgestellt würde, so ist die Häufigkeit dieses Vorgangs – die vom Bundesgericht geforderte Regelmässigkeit – mangels Mitwirkung des Rekurrenten nicht erstellt.

6.4.

Ein genügendes Indiz für einen Lebensmittelpunkt in R._____ kann daher aus der von ihm lediglich behaupteten regelmässigen Rückkehr zu seinen Geschwistern nicht angenommen werden, da der Rekurrent eine regelmässige Rückkehr nach R._____ nicht nachgewiesen hat. Der Umstand, dass der Rekurrent die einverlangten Privatkonto- und Kreditkartenauszüge – trotz Mitwirkungspflicht und mehrmaligen Fristerstreckungen – nicht eingereicht hat, wird zu seinem Lasten ausgelegt, da Kopien solcher Auszüge zweifellos ohne grösseren Aufwand hätten eingefordert werden können.

7.

7.1.

Obschon die natürliche Vermutung, wonach Q._____ als Aufenthaltsort, von dem aus der Rekurrent seiner unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, sein Lebensmittelpunkt und Hauptsteuerdomizil ist, nicht umgestossen werden konnte, sind nachfolgend weitere Faktoren, welche für die Festlegung des Hauptsteuerdomizils des Rekurrenten ab 2020 massgeblich sind, zu prüfen.

7.2.

7.2.1.

Dem Mietvertrag der 4-Zimmerwohnung in R._____, auf welchem drei Geschwister des Rekurrenten (D._____, E._____ und F._____) als Mieter aufgeführt sind, ist zu entnehmen, dass bereits drei erwachsene Personen in diesem Haushalt wohnen. Mit dem Rekurrenten als Untermieter wäre die Wohnung von vier erwachsenen Personen bewohnt. Abgesehen davon, dass damit die vertraglichen Bedingungen des Mietvertrages verletzt

wären, ist festzuhalten, dass die Platzverhältnisse in der 4-Zimmerwohnung mit vier Erwachsenen sehr eng wären. Das spricht gegen den behaupteten regelmässigen Aufenthaltsort an Wochenenden in R._____.

7.2.2.

Gemäss Untermietvertrag vom tt.mm.2019 zwischen dem Rekurrenten und D._____ (Hauptmieterin der 4-Zimmerwohnung in R._____) bezahlt der Rekurrent einen Mietzins von CHF 770.00. Der Umfang der Untermiete ist mit "die ganze Wohnung" beschrieben. Eine weitere detaillierte Umschreibung ist trotz bestehenden Möglichkeiten im Untermietvertrag nicht vorhanden. In Q._____ mietet der Rekurrent gemäss Mietvertrag vom tt.mm.2020 eine 2.5-Zimmerwohnung (Mietzins CHF 1'225.00).

7.2.3.

Gemessen an der Anzahl der verfügbaren Zimmer gemäss den Mietverträgen bestehen in R._____ grosszügigere Wohnverhältnisse als in Q._____. Angesichts dessen, dass in der Wohnung in R._____ gemäss eigenen Angaben und den Angaben im Mietvertrag noch drei weitere Geschwister leben, ist es unglaublich, dass dem Rekurrenten die ganze Wohnung in R._____ zur freien Verfügung steht. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist vielmehr davon auszugehen, dass dem Rekurrenten in der Wohnung in R._____ höchstens ein Schlafzimmer zur ausschliesslichen Benutzung und jeweils die Küche, das Bad und das Wohnzimmer zur Mitbenutzung zur Verfügung stehen könnten. Dafür spricht auch der Mietzins der Untermiete von CHF 770.00, welcher weniger als die Hälfte des Bruttomietzinses von CHF 1'590.00 ausmacht.

Weiter ist festzuhalten, dass die regelmässigen Zahlungen der Untermiete durch den Rekurrenten an seine Schwester ohnehin nicht belegt sind, da der Rekurrent die einverlangten detaillierten Privatkontoauszüge nicht eingereicht hat. Dadurch ist nicht nachgewiesen, dass das Untermietverhältnis des Rekurrenten mit seiner Schwester auch tatsächlich gelebt wird.

7.2.4.

Die räumlichen Wohnverhältnisse sprechen folglich für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q._____.

7.3.

7.3.1.

Der Rekurrent führte im Fragebogen vom tt.mm.2021 beziehungsweise in der E-Mail Korrespondenz vom Februar 2022 mit G._____ (Leiterin-Stv. Einwohnerdienste Gemeinde Q._____) aus, dass er beabsichtige im Jahr 2022 definitiv nach Q._____ umzuziehen. Diese Absicht begründet der Rekurrent mit der Heirat eines seiner Geschwister sowie mit einer Weiterbildung in U._____. Beide Begründungen sind insofern nachvoll-

ziehbar, als durch die Heirat eines Geschwisters eine zusätzliche erwachsene Person in die 4-Zimmerwohnung in R._____ einziehen würde und daher die ohnehin schon engen Platzverhältnisse mit fünf erwachsenen Personen noch knapper würden. Zudem würde sich die Reisezeit zu seiner Weiterbildungsstätte in U._____ wesentlich verkürzen. Weiter ist zu beachten, dass der Mietvertrag für die Wohnung in Q._____ unbefristet eingegangen wurde und darüber hinaus eine einjährige Sperrfrist enthielt.

7.3.2.

Es kann daher festgehalten werden, dass der Rekurrent bereits bei der Anmeldung als Wochenaufenthalter aus verschiedenen Gründen die Absicht eines dauernden Aufenthalts in Q._____ hatte.

7.4.

7.4.1.

Der Rekurrent begründet seine Anmeldung als Wochenaufenthalter in Q._____ unter anderem damit, dass er an 7 Tagen im Monat jeweils 24 Stunden Pikettdienst leiste und es gegebenenfalls spätabends zu Einsätzen kommen könne. Die Pikettdienste könnten jeweils nicht ausschliesslich vom Homeoffice aus geleistet werden. Er müsse dafür immer wieder vor Ort ins Büro. Deshalb habe er sich dazu entschieden aus praktischen Gründen eine Wohnung in Q._____ zu mieten.

7.4.2.

Dem Arbeitsvertrag des Rekurrenten ist zu entnehmen, dass er Pikettdienste zu leisten hat. Zur Häufigkeit und dem Arbeitsort (vor Ort oder im Homeoffice) hält der Arbeitsvertrag nichts fest. Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Schreiben vom 12. Mai 2023 den Rekurrenten aufgefordert, vom Arbeitsgeber ausgestellte Pikettdienstpläne einzureichen. Aus diesen Dienstplänen wäre zumindest die Häufigkeit der Pikettdienste ersichtlich. Trotz mehrmalig gewährter Fristerstreckung (Aufforderung vom 12. Mai 2023 / Bewilligung Fristerstreckung bis 3. Juli 2023) zur Einreichung der eingeforderten Unterlagen liess der Rekurrent mitteilen, dass es ihm nicht möglich sei diese Unterlagen einzureichen. Die Häufigkeit der Pikettdienste ist mangels Mitwirkung des Rekurrenten nicht nachgewiesen.

7.4.3.

Der Umstand, dass der Rekurrent die einverlangten Pikettdienstpläne – trotz Mitwirkungspflicht und mehrmaligen Fristerstreckungen – nicht eingereicht hat, wird zu seinem Lasten ausgelegt, da Kopien der Dienstpläne ohne grösseren Aufwand beim Arbeitsgeber hätten eingefordert werden können. Es ist deshalb davon auszugehen, dass der Rekurrent ausschliesslich von Q._____ an seinen Arbeitsplatz in T._____ fuhr.

7.5.

7.5.1.

Im Fragebogen machte der Rekurrent geltend, es bestünden zu Geschwistern und anderen Verwandten Beziehungen in R._____. Die persönlichen Beziehungen in Q._____ wurden im Fragebogen ohne konkretere Beschreibung mit "Andere" beschrieben. In der Einsprache führte der Rekurrent aus, dass neben seinen Geschwistern auch ein Grossteil seiner Verwandtschaft in R._____ und Umgebung wohne. Die meisten seiner Freunde wohnten in S._____. In Q._____ hingegen kenne er niemanden und pflege dort keine persönlichen Beziehungen. Er verbringe nachweislich sämtliche arbeitsfreien Tage am Familienort in R._____ und pflege dort besonders enge familiäre und gesellschaftliche Beziehungen.

7.5.2.

Es ist glaubhaft, dass der Rekurrent familiäre Beziehungen zu seinen Geschwistern pflegt. Da die Geschwister jedoch alle erwachsene Personen sind und der Rekurrent sich zumindest während der Woche in Q._____ aufhält, sind die familiären Beziehungen als gelockert zu qualifizieren. Zu den geltend gemachten weiteren Beziehungen in R._____ (dort wohnende Verwandte und Freunde) können aus den Akten keine Erkenntnisse gewonnen werden, da der Rekurrent weder Namen noch Adressen von Verwandten und Freunden nennt.

Der Mietbeginn der von der Schwester des Rekurrenten am V-weg 2 in R._____ gemieteten 4-Zimmerwohnung war gemäss Mietvertrag der tt.mm.2019. Da der Rekurrent sich per tt.mm.2020 in Q._____ als Wochenaufenthalter angemeldet hat, ist davon auszugehen, dass er zu diesem Zeitpunkt etwas mehr als 1.5 Jahre in R._____ gelebt und gewohnt hat. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung kann nicht angenommen werden, dass der Rekurrent während dieser Zeit stark in R._____ verwurzelt war. Gegen eine tiefgründige gesellschaftliche Verwurzelung in R._____ spricht insbesondere auch die Tatsache, dass der Rekurrent nicht Mitglied eines lokalen Vereins in R._____ war.

Dass der Rekurrent in der Gemeinde Q._____ keinerlei persönliche Beziehungen pflegt bzw. sogar niemanden kennen will, widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung und ist unglaubwürdig. Zumal festzuhalten ist, dass der Rekurrent bevor er 2019 nach R._____ gezogen ist, in W._____ gewohnt hat, was näher zu Q._____ als zu R._____ liegt.

7.5.3.

Es ist festzustellen, dass der Rekurrent in R._____ wohl gelockerte familiäre Beziehungen pflegt. Die gesellschaftlichen Beziehungen sprechen jedoch weder für R._____ noch für Q._____. Das Nichtvorhandensein von persönlichen Beziehungen in Q._____ ist unglaubwürdig. Ab-

schliessend kann festgehalten werden, dass insgesamt aus den persönlichen Beziehungen weder ein steuerrechtlicher Wohnsitz in R. _____ noch in Q. _____ abgeleitet werden kann.

8.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der unverheiratete Rekurrent von Q. _____ aus regelmässig in unmittelbarer Nähe zum Wohnort einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht. Diese Tatsache begründet die natürliche Vermutung, dass der Rekurrent in Q. _____ seinen Lebensmittelpunkt hat. Diese natürliche Vermutung hat der Rekurrent aufgrund der Gesamtumstände nicht entkräften können. Eine nähere Prüfung konnte mangels Mitwirkung seitens des Rekurrenten nicht durchgeführt werden. Weitere Faktoren wie die Wohnverhältnisse und die bei der Anmeldung als Wochenaufenthalter vorhandene Absicht eines dauernden Verbleibens in Q. _____ sprechen ebenfalls für ein Hauptsteuerdomizil in Q. _____. Aus den persönlichen Beziehungen kann weder ein steuerrechtlicher Wohnsitz in R. _____ noch in Q. _____ abgeleitet werden. Gesamthaft betrachtet befindet sich der Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten in Q. _____.

9.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

10.

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 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 780.00, 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, 31. August 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni