Inhaltsverzeichnis

B
Stichwortverzeichnis 17

4.1 Verlegung Steuerwohnsitz ins Ausland

Regeste:
Art. 105 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 DBG – Dem Grundsatz nach legen die kantonalen Steuerbehörden fest, ob eine natürliche Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton und damit auch in der Schweiz hat (Erw. 4d/aa). Ist der Veranlagungsort streitig und kommen mehrere Kantone in Frage, bestimmt die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) den Steuerwohnsitz. Ist ein interkantonaler Kompetenzkonflikt an die Frage gekoppelt, ob ein Steuerpflichtiger überhaupt einen Steuerwohnsitz in der Schweiz hat, muss die ESTV auch die Steuerhoheit im internationalen Verhältnis klären und vorfrageweise darüber entscheiden (Erw. 4d/bb).
Art. 3 Abs. 2 DBG, Art. 8 Abs. 2 DBG – Eine Wohnsitzverlegung ins Ausland genügt nicht, die Verbindungen zum bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitz zu lösen. Ein weggezogener Steuerpflichtiger hat die direkte Bundessteuer so lange zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet (Erw. 5a). Dabei hat ein Steuerpflichtiger nicht nur seinen Wegzug aus der Schweiz, sondern auch die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland zu belegen (Erw. 5b). Ausführliche Prüfung der vom Steuerpflichtigen beigebrachten Beweismittel, insbesondere einer Zusammenstellung der Aufenthaltstage in der Schweiz und am behaupteten neuen ausländischen Wohnort (Erw. 5c).

Aus dem Sachverhalt:

Am 15. Juni 2007 meldete sich A. bei der Gemeinde D. (ZG) ab, da er nach Dubai (UAE) ziehe. In der Folge fand eine rege Kommunikation zwischen der Steuerverwaltung des Kantons Zug (KSTV) und A. seinen Wohnsitz betreffend statt. Dabei stellte sich A. auf den Standpunkt, er halte sich pro Kalenderjahr weniger als 180 Tage im Kanton Zug auf, was die KSTV veranlasste, von A. verschiedene Dokumente zu verlangen, welche seinen Wegzug belegen sollten. Darauf reichte er unter anderem den Mietvertrag der Wohnung in D. (ZG) samt Kündigung derselben, die Eigentumsurkunde (title deed) über eine Wohnung in Dubai, eine Kopie seines Führerausweises der UAE, eine Bescheinigung über den Abschluss einer internationalen Krankenversicherung, Kopien aus seinem Reisepass und seine Aufenthaltsgenehmigung für die UAE ein. Am 5. Juli 2012 verfügte die KSTV, dass A. seinen Wohnsitz bis zu seiner Abmeldung in D.(ZG) hatte und ab 16. Juni 2007 in C. (ZG) habe, was A. am 24. Juli 2012 in einer Einsprache bestritt. Neben der KSTV machten auch die Steuerbehörden der Kantone X. und Y. geltend, A. verfüge bei ihnen über ein Steuerdomizil. Am 14. November 2012 wurde deshalb das im Kanton Zug hängige Einspracheverfahren sistiert. Mit Entscheid vom 20. Mai 2015 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) fest, der Kanton Zug sei für die Veranlagung der direkten Bundessteuer des Rekurrenten vom 15. Juni 2007 bis zum 31. Dezember 2012 zuständig. Dieser Entscheid erwuchs am 12. August 2015 in Rechtskraft. Am 2. Dezember 2015 beantragte A. die Aufhebung der Sistierung des Einspracheverfahrens. Es sei gleichzeitig festzustellen, dass er sein Steuerdomizil nicht in der Schweiz habe. Mit Einspracheentscheid vom 28. Juni 2016 wies die KSTV die Einsprache gegen den Steuerho-

heitsentscheid vom 5. Juli 2012 ab und stellte fest, dass A. seinen steuerrechtlichen Wohnsitz weiterhin in C. und somit in der Schweiz habe. Mit Eingabe vom 29. Juli 2016 wandte sich A. mit Rekurs und Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Darin beantragte er die Feststellung, dass er ab 15. Juni 2007 weder für die Gemeinde- und Kantonssteuer im Kanton Zug noch für die direkte Bundessteuer steuerpflichtig sei.

Aus den Erwägungen:

(. . .)

2. Anfechtungsobjekt ist vorliegend der Einspracheentscheid vom 28. Juni 2016 der KSTV. Streitfrage des Verfahrens ist, ob der Rekurrent seinen steuerrechtlichen Wohnsitz ab dem 15. Juni 2007 weiterhin im Kanton Zug hat.

(. . .)

4. Im rechtskräftig gewordenen Feststellungsentscheid vom 20. Mai 2015 entschied die ESTV, dass der Kanton Zug für die Veranlagung der direkten Bundessteuer des Rekurrenten während der Steuerperiode vom 15. Juni 2007 bis zum 31. Dezember 2012 zuständig sei. Im Schlussfazit zum Entscheid hielt die ESTV unter anderem fest, der Rekurrent habe keinen steuerlichen Wohnsitz im Sinne des DBG in Dubai entstehen lassen. Der Rekurrent stellt sich auf den Standpunkt, dass die ESTV in diesem Entscheid nicht über die internationale Zuständigkeit zur Steuererhebung entschieden habe. Ausserdem sei die Begründung der ESTV irrelevant, da nur das Dispositiv des Entscheids in Rechtskraft erwachse. Die Rekursgegnerin meint dagegen, die ESTV habe nicht nur über die örtliche Veranlagungszuständigkeit entschieden, sondern auch über den steuerrechtlichen Wohnsitz des Rekurrenten. Dieser Entscheid sei verbindlich und könne nicht mehr überprüft werden. Der Streit zwischen den Parteien dreht sich letztlich um die Frage, inwieweit der formell rechtskräftige Entscheid der ESTV das Verwaltungsgericht bindet, das heisst es geht um die Tragweite der materiellen Rechtskraft dieses Entscheids.

a) Auch im Verwaltungsrecht gilt das Prinzip der materiellen Rechtskraft, wonach ein neues ordentliches Verfahren über einen bestimmten, formell rechtskräftig beurteilten Streitgegenstand nicht mehr zulässig ist, sofern das frühere Urteil nicht mit einem ausserordentlichen Rechtsmittel beseitigt wird (BGer 1P.136/1997 vom 8. Januar 1998 E. 3a mit Hinweisen). Denn nach Lehre und Rechtsprechung sind Rechtsmittelentscheide unabhängig davon, ob sie von Verwaltungsjustizbehörden oder von Gerichten ausgehen, unter Vorbehalt des Vorliegens von Revisionsgründen prinzipiell unabänderlich (Urteil 1P.136/1997 vom 8. Januar 1998 E. 3c mit Hinweisen; vgl. auch ALFRED KÖLZ/JÜRG BOSSHART/MARTIN RÖHL, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Aufl. 1999, N. 2 f. zu § 66; URS PETER CAVELTI/THOMAS VÖGELI, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen: dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl. 2003, N. 1085 u. 1088). Eine abgeurteilte

Sache liegt vor, wenn der streitige Anspruch mit einem schon rechtskräftig beurteilten identisch ist. Dies trifft zu, falls der Anspruch dem Gericht aus demselben Rechtsgrund und gestützt auf denselben Sachverhalt erneut zur Beurteilung unterbreitet wird und sich wieder die gleichen Parteien gegenüberstehen (Urteil 4C.204/1995 vom 22. Februar 1996 E. 3b, BGE 119 II 89 E. 2a S. 90 mit Hinweisen; 116 II 738 E. 2a S. 743). Die materielle Rechtskraft eines früheren Urteils bedeutet grundsätzlich nur eine Bindung an das Dispositiv. Allerdings können zur Feststellung der Tragweite des Dispositivs weitere Umstände, namentlich die Begründung des Urteils, herangezogen werden (BGE 116 II 738 E. 2a S. 743 mit Hinweisen; 115 II 187 E. 3b S. 191; 101 II 375 E. 1 S. 378, BGer 8C_821/2012 vom 3. Juli 2013 E. 3.1 und 3.2).

b) Im vorliegenden Fall basieren sowohl das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht als auch das Verfahren vor der ESTV auf demselben Lebenssachverhalt, denn in beiden Verfahren ist strittig, ob das sich in den Akten befindliche Tatsachenfundament dazu führt, dass der Rekurrent in der Schweiz nicht mehr der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Selbst wenn argumentiert würde, dass der Rekurrent im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht andere oder mehr Akten als vor der ESTV vorgelegt hat, sind diese neuen Tatsachen bezogen auf die gesamten Umstände des Einzelfalles so gering, dass deshalb eine Identität der beiden Verfahren nicht verneint werden kann. Kommt hinzu, dass sich der Rekurrent in beiden Verfahren der ESTV gegenübersieht, welche einerseits über die örtliche Veranlagungszuständigkeit des Rekurrenten entschieden hat und andererseits vor Verwaltungsgericht als Verfahrensbeteiligte ihren Entscheid mit den gleichen Argumenten verteidigt.

Dies, sowie die zitierte bundesgerichtliche Rechtsprechung haben zur Folge, dass zwar nur das Dispositiv des Entscheides der ESTV in Rechtskraft erwachsen ist, aber zur Auslegung des Dispositivs der ganze Inhalt des Entscheids, d.h. also auch die Begründung, heranzuziehen ist, denn nur so kann die Tragweite des Dispositivs erkannt werden. Sollte eine Auslegung zum Schluss führen, dass das Dispositiv auch die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht des Rekurrenten in der Schweiz für die umstrittenen Steuerperioden geklärt hat, dann ist der Entscheid der ESTV aufgrund der materiellen Rechtskraft ebenfalls bezüglich dieser Frage verbindlich. Das Dispositiv des Entscheids der ESTV lautet wie folgt: «Der Kanton Zug ist für die Veranlagung der direkten Bundessteuer des Rekurrenten, während den Steuerperioden vom 15. Juni 2007 bis zum 31. Dezember 2012 zuständig» (StV ZG Act. 56, S. 32, Ziff. 1).

c) Der Begriff der Zuständigkeit umfasst die Elemente der örtlichen, sachlichen und funktionellen Zuständigkeit. Im vorliegenden Fall war lediglich die örtliche Zuständigkeit umstritten, weshalb nur darauf weiter einzugehen ist. Im Folgenden ist anhand des ganzen Inhalts des Entscheides der ESTV zu prüfen, wie genau diese örtliche Zuständigkeit (d.h. international oder nur interkantonal) auszulegen ist.

Die ESTV definierte den Streitgegenstand wie folgt: «Nachfolgend ist also zu prüfen, ob und wenn ja, welchem der drei Kantone (. . .) die Kompetenz zur Veranlagung des Steuerpflichti-

gen aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht hinsichtlich der direkten Bundessteuer zukommt» (StV ZG Act. 56, S. 8, Ziffer 3). Ein interkantonaler Kompetenzkonflikt könne aber nur gelöst werden, «wenn klar ist, ob die betroffene steuerpflichtige Person in der Schweiz einen steuerlichen Wohnsitz hat oder nicht.» Da gerade die Tatsache, ob der Rekurrent in der Zeit vom 15. Juni 2007 bis zum 31. Dezember 2012 in der Schweiz seinen steuerlichen Wohnsitz beibehalten habe, im vorliegenden Fall zwischen den Kantonen X. und Zug einerseits sowie dem Steuerpflichtigen andererseits umstritten sei, «ist diese Frage vorab in einem ersten Schritt zu prüfen» (StV ZG Act. 56, S. 8 f, Ziff. 4b). Die ESTV definiert den Streitgegenstand somit umformuliert wie folgt: Es ist strittig, «ob» (Seite 8, Ziffer 3) der Rekurrent überhaupt in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sei; falls ja, sei zu prüfen, in «welchem» (Seite 8, Ziffer 3) Kanton er unbeschränkt steuerpflichtig sei.

Die ESTV befasst sich in ihrem Entscheid von Seite 9 bis 27 sodann sehr ausführlich mit dem «ob» d.h. dem «internationalen Verhältnis» (Seite 9) und kommt auf Seite 27 (nach einer Gesamtwürdigung von Seite 24 bis 26) zum Zwischenergebnis, «dass der Steuerpflichtige in der Schweiz vom 15. Juni 2007 bis zum 31. Dezember 2012 seinen steuerlichen Wohnsitz beibehalten und in Dubai keinen neuen begründet hat» (StV ZG Act. 56, S. 27, Ziff. 8).

In der Folge widmet sich der Entscheid von Seite 27 bis 31 dem «interkantonalen Verhältnis», das heisst es geht um die Frage, in welchem Kanton der Rekurrent steuerpflichtig ist (Seite 27), wobei auf Seite 31 nach einer Gesamtwürdigung das Fazit folgt, dass «die Kompetenz zur Veranlagung des Steuerpflichtigen im interkantonalen Verhältnis dem Kanton Zug zuzuweisen» sei (StV ZG Act. 56, S. 31, Ziff. 6).

Die Auslegung des Entscheides gemäss den bundesgerichtlichen Vorgaben (vgl. Erwägung 4a vorne) ergibt somit zweifelsfrei, dass die im Dispositiv erwähnte Zuständigkeit die örtliche Zuständigkeit im internationalen und interkantonalen Verhältnis meint.

d) Der Rekurrent bringt in seiner Replik Folgendes vor: Hätte die ESTV bereits über die Steuerhoheit des Kantons Zug entschieden, so würde dieser Entscheid mangels Zuständigkeit nichtig sein. Der Wohnsitz sei von der für die Veranlagung zuständigen Behörde zu bestimmen. Die Kompetenz für die Veranlagung der direkten Bundessteuer liege bei den Kantonen und nicht bei der ESTV (VG Act. 14, S. 6, Ziff. 9).

d/aa) In den Art. 105 ff. DBG wird im Abschnitt: «Örtliche Zuständigkeit» festgelegt, welche Behörde, unter welchen Bedingungen wofür zuständig ist. Dabei wird der Grundsatz in Art. 105 Abs. 1 DBG wie folgt formuliert: «Die kantonalen Behörden erheben die direkte Bundessteuer von den natürlichen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder, wenn ein solcher in der Schweiz fehlt, ihren steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton haben.» Es ist aufgrund dieses Wortlauts klar, dass die kantonalen Behörden die Veranlagungsbehörden sind und als solche in der Regel über die Steuerhoheit entscheiden. Die ESTV ist im Schweizer Steuersystem keine Veranlagungsbe-

hörde, sondern sie fungiert als Aufsichtsbehörde. Diese Konzeption hat zur Folge, dass in den allermeisten Fällen, in welchen eine Wohnsitzverlegung ins Ausland streitig ist, die zuständige kantonale Behörde den Entscheid über die Steuerhoheit fällt (wie etwa im Weltenbummler-Fall BGE 138 II 300). Die Tatsache, dass Art. 105 DBG erst seit dem 1. Januar 2014 in Kraft ist, ist im Übrigen vorliegend unbeachtlich, da der vorher anwendbare Art. 216 DBG denselben Wortlaut hatte, weshalb es sich auch um eine «formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen» (BBl 2011 3593) handelte und nicht um eine materielle.

d/bb) Vorliegend handelt es sich insofern um einen Sonderfall, als dass nicht nur eine Wohnsitzverlegung ins Ausland, sondern auch noch die interkantonale Zuständigkeit strittig ist.

Ist der Ort der Veranlagung im Einzelfall ungewiss oder streitig, so wird er, wenn die Veranlagungsbehörden nur eines Kantons in Frage kommen, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, wenn mehrere Kantone in Frage kommen, von der ESTV bestimmt (Art. 108 Abs. 1 DBG). Die oben angeführte Bestimmung durchbricht als Ausnahmebestimmung zu Art. 105 Abs. 1 DBG die Regelung, wonach eine kantonale Steuerbehörde den Entscheid über die Steuerhoheit fällt. Sie bietet aufgrund ihres klaren Wortlauts keine Probleme, wenn die ESTV lediglich einen rein interkantonalen Kompetenzkonflikt zu lösen hat. In solchen Situationen würde nach einem Entscheid der ESTV nämlich niemand behaupten, dass die Frage der Steuerhoheit im betreffenden Kanton noch nicht geklärt sei. Das DBG sieht somit Fälle vor, in denen der Bund, handelnd durch die ESTV, in die kantonale Veranlagungskompetenz eingreift. Insofern ist der Einwand des Rekurrenten, wonach die kantonalen Veranlagungsbehörden über die Wohnsitzfrage zu entscheiden hätten, zu relativieren.

Ist aber ein interkantonaler Kompetenzkonflikt an die Frage gekoppelt, ob ein Steuerpflichtiger überhaupt einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat, wie hier, so kommt die ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG nicht darum herum, auch die Steuerhoheit im internationalen Verhältnis zu klären und vorfrageweise darüber zu entscheiden. Die Bestimmung regelt somit implizit einen weiteren Fall, in dem die ESTV in die kantonale Veranlagungskompetenz eingreift. Sinn und Zweck der Bestimmung, welche der ESTV eine Schiedsrichterrolle bei steuerrechtlichen Kompetenzkonflikten von Veranlagungsbehörden einräumt (vgl. Jud Guido, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Zürich 2016, vor Art. 105-108, Rz. 4; Art. 108, Rz. 1 und 6) und ihre systematische Stellung als Ausnahmeregelung im Gefüge der Bestimmungen zur örtlichen Zuständigkeit lassen keinen anderen Schluss zu. Dies lässt sich im Übrigen auch anhand eines Gedankenexperiments zeigen. Denn käme die ESTV in Fällen wie dem vorliegenden zum Schluss, dass eine Wohnsitzverlegung ins Ausland stattgefunden habe, würde sie den Ort der Veranlagung im Ausland bestimmen und feststellen, dass keiner der Kantone zur Veranlagung zuständig sei.

Als Zwischenfazit kann somit festgehalten werden, dass die ESTV nicht nur bei reinen interkantonalen Kompetenzkonflikten zuständig ist, die Steuerhoheit gestützt auf Art. 108 Abs. 1

DBG verbindlich festzulegen, sondern auch in Konstellationen wie der vorliegenden, in denen die ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG auch den Entscheid über die Steuerhoheit im internationalen Verhältnis zu fällen hat, bevor sie über die kantonale Zuständigkeit entscheidet.

d/cc) Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheids tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn: a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit (vgl. BGE 138 II 501 E. 3.1; BGE 137 I 273 E. 3.1; BGE 137 III 217 E. 2.4.3; BGE 136 II 489 E. 3.3; BGer 2C_596/2012 vom 19. März 2013 und 2C_657/2014 vom 12. November 2014). Nichtigkeit ist nur in Ausnahmefällen anzunehmen, wenn die Verfügung gravierende Mängel aufweist (BGer 9C_320/2014 E. 4.1).

Vorliegend wäre – selbst wenn die ESTV für den Entscheid über die internationale Steuerhoheit nicht zuständig gewesen wäre – nicht Nichtigkeit, sondern Anfechtbarkeit anzunehmen, wie im Folgenden gezeigt wird: Der Mangel (unter der Annahme, dass ein solcher überhaupt vorliegt) ist vorliegend nicht besonders schwer, weil sich der Rekurrent vor der ESTV ausführlich äussern konnte und die ESTV als Steuerbehörde mit dem Steuerrecht vertraut ist. Der Mangel ist nicht offensichtlich, sondern schwer erkennbar, da es keine gefestigte Rechtsprechung zu dieser Frage gibt und die Auslegung von Art. 108 Abs. 1 DGB in Fällen wie dem vorliegenden so oder anders geschehen kann (dies zeigt sich bereits daran, dass es eine Auslegung der Steuerbehörden [ESTV und KSTV] und eine des rechtskundig vertretenen Rekurrenten gibt, welche sich widersprechen). Die Rechtssicherheit würde durch eine Annahme der Nichtigkeit insofern gefährdet, als dass sich zwei Steuerbehörden mit derselben Rechtsfrage zum identischen Sachverhalt befassen müssten, was zu unterschiedlichen sich widersprechenden Resultaten führen könnte. Solche Doppelspurigkeiten versucht das Recht indessen zu vermeiden, indem Behörden an Entscheide anderer Behörden gebunden sind, um unterschiedliche Wertungen desselben Lebenssachverhaltes zu vermeiden – so etwa: Bindung der Administrativbehörden im Strassenverkehrsrecht an den im Strafverfahren festgestellten Sachverhalt (vgl. BGer 1C_446/2011 vom 15. März 2012 E. 5 und 5.1) oder die Bindung der Pensionskasse an die Invaliditätsbemessung der Invalidenversicherung (vgl. etwa: BGE 141 V 127 E. 5.1 mit Hinweisen).

d/dd) Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts verstösst es im Übrigen gegen Treu und Glauben, wenn sich der Rekurrent nach dem Verfahren vor der ESTV, in welchem es insbesondere und ausdrücklich auch um die Wohnsitzverlegung ins Ausland ging, im kantonalen Verfahren auf den Standpunkt stellt, er habe nicht gewusst, dass der Entscheid der ESTV auch die Wohn-

sitzverlegung ins Ausland regle; dies umso mehr als der Rekurrent vor der ESTV von einem Fachmann beraten und vertreten wurde.

e) Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die ESTV einen anfechtbaren Entscheid über die örtliche Zuständigkeit gefällt hat, welcher vom Rekurrenten nicht angefochten wurde. Dieser Entscheid legt (inzwischen rechtskräftig) fest, dass der Rekurrent für die Steuerjahre 2007 bis und mit 2012 im Kanton Zug unbeschränkt steuerpflichtig für die direkte Bundessteuer ist. Da die rechtlichen Grundlagen für die unbeschränkte Steuerpflicht im Bundesrecht mit denen im kantonalen Recht im Gehalte gleich sind, ist damit auch die unbeschränkte Steuerpflicht für die kantonalen und gemeindlichen Steuern erstellt.

5. Im Folgenden ist der Vollständigkeit halber zu prüfen, ob das Verwaltungsgericht – wäre der Entscheid der ESTV nichtig – aufgrund der vorliegenden Akten zu einem anderen Ergebnis als die ESTV gekommen wäre.

a) Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Einen solchen Wohnsitz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 DBG). Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz hat eine Person, wenn sie ungeachtet vorübergehender Unterbrechung während mindestens 30 Tagen in der Schweiz verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt oder ohne Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tagen hier verweilt (Art. 3 Abs. 3 DBG). Gemäss Art. 8 Abs. 2 DBG endet die Steuerpflicht in der Schweiz unter anderem mit dem Wegzug des Steuerpflichtigen aus der Schweiz. Das Bundesgericht hat bereits verschiedentlich festgehalten, dass als Wohnsitz einer Person der Ort gilt, an dem sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar; eine bloss affektive Bevorzugung des einen oder anderen Ortes fällt nicht ins Gewicht (BGE 132 I 29 E. 4.; BGE 125 I 54 E. 2; BGE 123 I 289 E. 2a und b; BGer 2C_627/2011 vom 7. März 2012 E. 4.1; BGer 2C_355/2010 vom 7. Dezember 2010 E. 4.1, in: StE 2011 B 11.1 Nr. 22). Das Bundesgericht hat weiter in konstanter Praxis ausgeführt, dass für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht genügt, die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu lösen; entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Obschon das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer – anders als noch Art. 4 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 350; in Kraft bis 31. Dezember 1994) – zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht mehr ausdrücklich auf das Zivilgesetzbuch (Art. 23-26 ZGB) verweist, hat sich der rechtliche Gehalt dieses Begriffs nicht verändert und lehnt sich weitgehend an den Wohnsitzbegriff des ZGB an (vgl. dazu Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 86 und 155): Nach wie vor gilt grundsätzlich, dass niemand an mehreren

Orten zugleich Wohnsitz haben kann. Gleichermassen bleibt – wie nach altem Recht – der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen (sog. „rémanence du domicile"). Nicht entscheidend ist deshalb, wann sich der Steuerpflichtige am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt er sich ins Ausland, so hat er die direkte Bundessteuer zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet. Eine andere Sichtweise würde eine zu grosse Missbrauchsgefahr nach sich ziehen (BGer 2A.337/2000 vom 6. Februar 2001 E. 2b und c; BGer 2C_627/2011 vom 7. März 2012 E. 4.1; BGer 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2). Die Steuerbehörden haben die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente von Amtes wegen abzuklären (Art. 123 Abs. 1 DBG). Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Der Steuerpflichtige ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. Art. 124 ff. DBG). Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit vom Steuerpflichtigen darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (BGE 138 II 300 E. 3 ff.; BGer 2C_355/2010 vom 7. Dezember 2010 E. 4.1, in: StE 2011 B 11.1 Nr. 22; BGer 2A.350/1990 vom 15. März 1991 E. 3a, in: ASA 60 S. 499; BGer 2P.145/1998 vom 29. September 1999 E. 3c, in: Pra 2000 Nr. 7 S. 29; vgl. auch BGer 2A.475/2003 E. 2.3).
b) Die dargelegte bundesgerichtliche Rechtsprechung hat somit zur Folge, dass die Steuerbehörde nur belegen muss, dass der Rekurrent im Kanton Zug (und in der Schweiz) unbeschränkt steuerpflichtig war (und seinen Wohnsitz hier hatte), was vorliegend unbestritten ist und somit als erstellt gelten kann. Der Rekurrent hingegen hat nicht nur seinen Wegzug aus der Schweiz, sondern auch die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland (hier: Dubai) zu belegen. Dies im Übrigen im Einklang mit der allgemeinen Beweislastverteilungsregel im Steuerrecht (. . .), gemäss welcher steuermindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen zu belegen sind. Das Verwaltungsgericht hat somit einzig zu prüfen, ob dem Rekurrent aufgrund der vorliegenden Akten dieser Nachweis gelungen ist.

c) Das Verwaltungsgericht erachtet im vorliegenden Fall vier Indizien als ausschlaggebend: die persönlichen Beziehungen (aa), die geschäftlichen Beziehungen (bb), die Wohnsituation (cc) und die Aufenthaltstage (dd). Diese sind im Folgenden zu prüfen.

c/aa) Die aufgrund der Akten nachvollziehbar belegten persönlichen Beziehungen in Dubai beschränken sich auf F. oder deren Ehemann G.. Wenn diese nun den in der Schweiz in den umstrittenen Steuerperioden bestehenden persönlichen Beziehungen (ehemalige Partnerinnen, Nachkommen, aktuelle Partnerin) gegenübergestellt werden, ergibt sich für das Verwaltungsgericht klar ein Übergewicht der persönlichen Beziehungen in der Schweiz.

c/bb) Die geschäftlichen Beziehungen sind sowohl zu Dubai als auch zur Schweiz vorhanden. Ein Übergewicht ist hier nicht feststellbar, weshalb dieses Indiz neutral gewertet werden muss.

c/cc) Die Wohnsituation in Dubai ist mit jener in der Schweiz vergleichbar (Wohnung in Dubai, Wohnung im Kanton Y.). Zudem standen dem Rekurrenten in der Schweiz zusätzlich weitere Übernachtungsmöglichkeiten zur Verfügung (aktuelle Partnerin, E.-Center in Zug, die Wohnungen seiner Gesellschaften im Kanton X.). Dieses Indiz ist somit eher zugunsten der Schweiz zu gewichten.

c/dd) Nachfolgend sollen die Aufenthaltstage des Rekurrenten in Dubai und in der Schweiz einander gegenübergestellt werden, wobei auf die Angaben des Rekurrenten abgestellt wird (Beilagen zur Replik, B-A1 bis B-A6). Zu Gunsten des Rekurrenten werden nur ganze Tage als Aufenthaltstage in der Schweiz gezählt. Tage, an denen er ins Ausland reiste oder in die Schweiz zurückreiste, entfallen somit. Konsequenterweise werden aber auch die Flugtage zwischen Dubai und der Schweiz nicht einem der beiden Aufenthaltsorte zugeschlagen. Weiter werden entgegen der Zählweise des Rekurrenten Tage im Ausland, an denen er aber auch nicht in Dubai war (wie etwa in Bombay, vgl. 28. Mai 2008 oder 10. Juli 2008), nicht als Tage in Dubai gezählt. Die erste Zahl in der Klammer nennt jeweils die vollständigen Aufenthaltstage in Dubai und die zweite diejenigen in der Schweiz.

2007: Juli (9/6), August (5/13), September (0/16), Oktober (0/11), November (9/8), Dezember (10/11); das Total für 2007 ergibt somit (33/65), wobei nur im Juli und November 2007 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden;

2008: Januar (12/12), Februar (10/9), März (4/12), April (3/10), Mai (4/7), Juni (6/8), Juli (7/5), August (6/8), September (0/10), Oktober (7/10), November (8/5), Dezember (17/7); das Total für 2008 ergibt somit (84/103), wobei im Februar, Juli, November und Dezember 2008 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden;

2009: Januar (5/7), Februar (13/5), März (1/10), April (20/4), Mai (4/10), Juni (4/12), Juli (6/9), August (0/10), September (10/7), Oktober (3/9), November (9/11), Dezember (8/8); das Total für 2009 ergibt somit (83/102), wobei nur im Februar, April und September 2009 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden;

2010: Januar (6/12), Februar (7/7), März (10/9), April (7/8), Mai (5/8), Juni (8/8), Juli (7/8), August (10/8), September (0/8), Oktober (7/3), November (5/11), Dezember (8/12); das Total für 2010 ergibt somit (80/102), wobei nur im März, August und Oktober 2010 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden;

2011: Januar (7/7), Februar (9/15), März (5/9), April (0/6), Mai (9/7), Juni (0/5), Juli (12/9), August (8/3), September (9/9), Oktober (4/9), November (7/10), Dezember (0/7); das Total für 2011 ergibt somit (70/96), wobei nur im Mai, Juli und August 2011 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden;

2012: Januar (5/13), Februar (8/9), März (6/12), April (0/7), Mai (7/14), Juni (7/8), Juli

(13/5), August (4/11), September (9/6), Oktober (12/11), November (9/6), Dezember (0/8); das Total für 2012 ergibt somit (80/110), wobei nur im Juli, September, Oktober und November 2012 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden.

Der Rekurrent hat somit von 2007 bis 2012 jedes Jahr mehr ganze Tage in der Schweiz als in Dubai verbracht. Im Schnitt verbrachte der Rekurrent (ohne 2007) pro Jahr rund 79 Tage in Dubai und rund 102 Tage in der Schweiz. Von der Begründung einen neuen Wohnsitzes in Dubai kann somit nicht Rede sein. Denn in der hier interessierenden Periode überwiegen die Aufenthaltstage in der Schweiz diejenigen in Dubai deutlich.

d) Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass das Verwaltungsgericht – hätte es anstelle der ESTV entscheiden müssen – zum selben Ergebnis wie die ESTV gekommen wäre; dies selbst dann, wenn zugunsten des Rekurrenten nicht nur die geschäftlichen Beziehungen, sondern auch die Wohnsituation als neutrales Indiz gewertet würde; denn selbst dann würde das deutliche Übergewicht der persönlichen Beziehungen und der Aufenthaltstage die Begründung eines Wohnsitzes in Dubai ausschliessen.

6. a) Bei diesem Ausgang kann offen bleiben, ob es sich beim Rekurrenten um einen so genannten Weltenbummler im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt. Denn dann müsste geprüft werden, ob der Rekurrent überhaupt irgendwo über einen Wohnsitz verfügt. Würde sich dabei herausstellen, dass der Rekurrent zu keinem Ort ausreichende Beziehungen unterhält, um einen Wohnsitz zu begründen, würde vom Weiterbestehen des schweizerischen Steuerdomizils ausgegangen (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.6.3), womit der Rekurrent weiterhin im Kanton Zug unbeschränkt steuerpflichtig wäre.

b) Im Übrigen bleibt hier festzuhalten, dass auffällt, dass der Rekurrent (trotz der vielen Aufenthaltstage in Europa) immer ab Zürich nach Dubai fliegt, auch dies stellt ein Indiz für die Intensität der Beziehung zur Schweiz dar. Die im Namen des Rekurrenten gemachten Erklärungen in der E-Mail vom 9. Mai 2012 (StV ZG Act. 14) überzeugen nicht. Weiter fällt auf, dass der Rekurrent selbst davon ausgeht, dass objektiv betrachtet ein Aufenthalt im Sinne des DBG in der Schweiz vorliegt (StV ZG Act. 18, Seite 1).

c) Der Rekurrent beruft sich mehrmals auf BGer 2C_873/2014, in welchem das Bundesgericht in E. 5.3 Folgendes festgehalten hat: „Entscheidend für die Beurteilung ist jedoch die Frage, wie die Tatsache zu würdigen ist, dass er – trotz mehrerer überjähriger Tätigkeiten im Ausland – in der Schweiz eine Eigentumswohnung zur ständigen Verfügung unterhielt. Dieser Umstand kann ein starkes Indiz dafür sein, dass der Lebensmittelpunkt weiterhin in der Schweiz lag; zwingend ist dies aber nicht. Der Beschwerdeführer vermag nicht nur plausibel zu erklären, warum er die ihm gehörende Wohnung nicht vermietet hat; er kehrte auch selten und jeweils nur für kurze Zeit dorthin zurück.“

Im vorliegenden Fall hat der Rekurrent nicht nur keine Erklärungen vorgelegt, weshalb er

seine Wohnung in K. (Kanton Y.) nicht fremdvermietet hat, sondern er kehrt regelmässig dorthin zurück. Im Übrigen handelte es sich in besagtem Urteil beim Beschwerdeführer um einen unselbstständig Erwerbenden, der beim Bund (Schweizer Armee) angestellt war. Die Zeiterfassung wurde somit vom Bund vorgenommen und viele Unklarheiten, die im vorliegenden Fall bestehen (Aufenthaltsdauern, Ausmass der Geschäftstätigkeit in der Schweiz bzw. im Ausland usw.) bestanden dort nicht.

7. Der Entscheid der ESTV befasst sich ausschliesslich mit der unbeschränkten Steuerpflicht des Rekurrenten in den Steuerperioden 2007 – 2012. Der hier angefochtene Einspracheentscheid der KSTV befasst sich indessen mit den Steuerperioden 2007 – 2012 (S. 10 – 13) sowie mit den Steuerperioden 2013 ff. (S. 13 ff.), d.h. mit den Steuer-perioden 2013 – 2016 (StV ZG Act. 1). Im Lichte dessen, dass es – aufgrund der Beweislastverteilung im Steuerrecht – Aufgabe des Rekurrenten gewesen wäre, die Begründung eines Wohnsitzes in Dubai zu belegen und dieser Beweis (aufgrund der vorliegenden Akten) auch für die Steuerperioden 2013 ff. nicht erbracht wurde, ist somit mit der KSTV (vgl. das Dispositiv des Einspracheentscheides) festzuhalten, dass sich das Steuerdomizil des Rekurrenten für die Kantons- und Gemeindesteuern und für die direkte Bundessteuer auch heute noch im Kanton Zug befindet. Die Beschwerde und der Rekurs sind somit vollständig abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 28. Juni 2016 ist zu bestätigen.

(. . .)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. November 2017, A 2016 21. Entscheid rechtskräftig infolge Beschwerdeabweisung durch Bundesgericht am 18. Juli 2019 im Verfahren 2C_114/2018.

B

Stichwortverzeichnis

Steuerwohnsitz, 5

Umfang der Mitwirkungs- und Beweispflicht eines Steuerpflichtigen bei Wegzug ins Ausland, 5