

# **BGer 2C\_398/2021 vom 23. Dezember 2021**

Bundesgericht, 2021-12-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_398\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_398_2021)

FR: TF 2C\_398/2021 du 23 décembre 2021

IT: TF 2C\_398/2021 del 23 dicembre 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit ( Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ). Dieser Entscheid hat die Steuerhoheit des Kantons Luzern zum Gegenstand (sog. Steuerdomizilentscheid). Stellt die Vorinstanz fest, dass dem Kanton die Veranlagungszuständigkeit fehlt, schliesst sie dadurch das Verfahren ab. In diesem Fall handelt es sich beim Steuerdomizilentscheid um einen Endentscheid gemäss Art. 90 BGG (vgl. etwa Urteile 2C\_806/2019 vom 8. Juni 2020 E. 1.2; 2C\_87/2019 vom 17. Juli 2019 E. 1). Weniger klar ist die Situation, wenn die Vorinstanz die Veranlagungszuständigkeit bejaht, wird doch dadurch das Verfahren nicht abgeschlossen. Für solche Konstellationen bezeichnet das Bundesgericht den Steuerdomizilentscheid in seiner Rechtsprechung bald als Vorentscheid (vgl. etwa BGE 137 I 273 E. 3.3.2; Urteil 2C\_396/2011 vom 26. April 2012 E. 3.2.1), bald als Endentscheid ( BGE 134 I 303 E. 1.1; Urteil 2C\_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 1.1). Selbst wenn davon ausgegangen wird, dass es sich um einen Vorentscheid handelt, ist die Beschwerde dagegen aber zulässig, hat der Entscheid doch die Zuständigkeit des betroffenen Kantons zum Gegenstand ( Art. 92 Abs. 1 BGG ; vgl. Urteil 2C\_211/2021 / 2C\_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 1.1). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger gemäss Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert. Die Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Luzern wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und Form ( Art. 42 BGG ) eingereicht.

### **E. 1.2**

Im Kanton Zug ist unbestrittenermassen noch kein anfechtbarer Entscheid ergangen. Die Beschwerde richtet sich demgemäss ausschliesslich gegen den Kanton Luzern. Indem der Steuerverwaltung des Kantons Zug Gelegenheit gegeben wurde, zur Beschwerde Stellung zu nehmen, hat das Bundesgericht dem prozessualen Antrag des Beschwerdeführers entsprochen. Auf seinen Antrag, es sei festzustellen, dass sich sein steuerrechtlicher Wohnsitz in T.\_\_\_\_\_/ZG befinde, kann demgegenüber nicht eingetreten werden. Das angefochtene Urteil betrifft alleine die Frage, ob der Beschwerdeführer im Steuerjahr 2019 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Luzern hatte und der Kanton Luzern deshalb für die Veranlagung zuständig ist. Streitgegenstand ist also allein die Steuerhoheit des Kantons Luzern, nicht jene des Kantons Zug.

#### **E. 1.3.1**

Anders als bei den kantonalen Steuern ist es den kantonalen Steuerbehörden bei der direkten Bundessteuer verwehrt, im Zweifels- oder Streitfall einen Feststellungsentscheid

über die Veranlagungszuständigkeit zu treffen. Denn dazu ist die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zuständig ( Art. 108 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] ). Befindet eine kantonale Behörde dennoch über die bundessteuerliche Veranlagungszuständigkeit, ist ihr Feststellungsentscheid grundsätzlich nichtig (Urteil 2C\_806/2019 vom 8. Juni 2020 E. 5.3). Wird ein solcher nichtiger Entscheid vor Bundesgericht angefochten, verzichtet das Bundesgericht aber aus prozessökonomischen Gründen auf eine Überweisung an die ESTV und legt es die Veranlagungszuständigkeit selbst fest, wenn die Frage spruchreif ist (vgl. Urteile 2C\_806/2019 vom 8. Juni 2020 E. 5.4; 2C\_934/2013 vom 18. Juni 2014 E. 5.2).

### **E. 1.3.2**

Entgegen der Steuerverwaltung des Kantons Zug besteht vorliegend kein Anlass, über die Veranlagungszuständigkeit für die direkte Bundessteuer zu befinden. Es trifft zwar zu, dass im Rubrum des angefochtenen Urteils auch die direkte Bundessteuer erwähnt wird. Dabei dürfte es sich allerdings um ein Versehen handeln, betrafen doch sowohl der bei der Vorinstanz angefochtene und von ihr bestätigte Einspracheentscheid der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern als auch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde dagegen alleine die Staats- und Gemeindesteuern. Die Vorinstanz nimmt in ihrem Urteil - abgesehen vom Rubrum - denn auch keinen Bezug auf die direkte Bundessteuer.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" ( BGE 143 IV 241 E. 2.3.1; 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ). Sie hat deshalb substantiiert darzulegen, weswegen diese Voraussetzungen gegeben sein sollen; wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt ( BGE 140 III 16 E. 1.3.1).

### **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; 139 II 404 E. 3). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C\_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in BGE 143 II 33 ). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und

Substanziierungspflicht ( BGE 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6).

### **E. 3**

Der Beschwerdeführer rügt, dass er seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Steuerjahr 2019 nicht im Kanton Luzern, sondern im Kanton Zug gehabt habe. Die Vorinstanz habe die für die subjektive Steuerpflicht relevanten Tatsachen offensichtlich unrichtig festgestellt und daraus zudem die falschen rechtlichen Schlüsse gezogen.

#### **E. 3.1.1**

Das Veranlagungsverfahren unterliegt der Untersuchungsmaxime (§ 144 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 [StG/LU; SRL 620]; vgl. auch Art. 46 Abs. 1 StHG ). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (Urteil 2C\_1059/2019 vom 1. Dezember 2020 E. 5.1.3, zur Publikation vorgesehen, in: StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9). Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. § 145 ff. StG /LU). Entgegen gewissen Lehrmeinungen ist der Steuerpflichtige praxismässig auch dann zu einer gewissen Mitwirkung verpflichtet, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerdomizilentscheid trifft (Urteile 2C\_211/2021 / 2C\_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.1.1; 2C\_714/2015 vom 15. Juni 2016 E. 6.3; 2C\_341/2015 vom 23. Dezember 2015 E. 3.3; 2C\_678/2013 vom 28. April 2014 E. 2.5; 2C\_472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2, in: StE 2011 A 32 Nr. 17; StR 66/2011 S. 425; vgl. aber auch Urteil 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.4; a.M. Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Systems der direkten Steuern auf Lücken, 1998, S. 17; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Teil I, 2. Aufl. 2019, N. 60 zu Art. 3 DBG ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 96 zu § 3 StG /ZH; ZWEIFEL/CASANOVA/ BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 6 N. 9). Diesfalls ist der Streitgegenstand jedoch vorläufig auf die Frage der Veranlagungszuständigkeit beschränkt. Folglich muss der Steuerpflichtige auch nur in Bezug auf die dafür relevanten Tatsachen und Indizien Auskünfte erteilen und kann von ihm in diesem Verfahrensstadium nicht erwartet werden, dass er eine Steuererklärung ausfüllt oder anderweitig über seine Steuerfaktoren Rechenschaft ablegt (vgl. bereits BGE 60 I 342 E. 2).

#### **E. 3.1.2**

Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen; vgl. Urteil 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1; 2C\_669/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3.1, in: StE 2017 B 99.1 Nr. 16, StR 72/2017 S. 245). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis; vgl. BGE 147 III 73 E. 3.2; 141 III 241 E. 3.2.3). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses

Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Urteile 2C\_211/2021 / 2C\_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.1.2; 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 4.3.1, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 26; 2C\_483/2016 / 2C\_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.3; vgl. auch ZWEIFEL/ CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, a.a.O., § 5 N. 12).

### **E. 3.1.3**

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Steuerbehörde beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast (Urteil 2C\_1059/2019 vom 1. Dezember 2020 E. 5.1.3, zur Publikation vorgesehen, in: StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9). Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet ( Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6 mit Hinweisen). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.5; Urteil 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 4.3.3, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 26). Die Umstände, die annehmen lassen, der Steuerpflichtige habe seinen Lebensmittelpunkt im Kantons- bzw. Gemeindegebiet, sind steuerbegründend. Können sie weder direkt noch mittels natürlicher Vermutungen bewiesen werden, ist zulasten des Fiskus davon auszugehen, dass sie sich nicht verwirklicht haben (Urteil 2C\_211/2021 / 2C\_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.1.3).

### **E. 3.2.1**

Gemäss § 8 Abs. 1 StG /LU sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Luzern haben. § 8 Abs. 2 StG /LU präzisiert, dass eine Person einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Luzern hat, wenn sie sich dort mit der Absicht dauernden Verbleibs aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht dort einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. auch die harmonisierungsrechtliche Vorschrift von Art. 3 StHG , auf der § 8 StG /LU beruht). Zudem sieht § 8 Abs. 2 Satz StG/LU vor, dass ein einmal begründeter Wohnsitz bis zur Begründung eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt (vgl. zur analogen Rechtslage bei der direkten Bundessteuer BGE 138 II 300 E. 3.6.4; vgl. zum interkantonalen Verhältnis Urteil 2C\_794/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.4, in: StR 69/2014 S. 519). Obwohl Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG - und damit § 8 Abs. 1 und 2 StG /LU - gleich wie Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht auf den zivilrechtlichen Wohnsitz verweisen, lehnt sich der steuerrechtliche Wohnsitz an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuches an (vgl. BGE 143 II 233 E. 2.5.1; 138 II 300 E. 3.3 ; 132 I 29 E. 4.1; Urteile 2C\_211/2021 / 2C\_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.2.1; 2C\_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4, in: StR 74/2019 S. 356; Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff., S. 86 und S. 155).

### **E. 3.2.2**

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist das Kriterium der Absicht dauernden Verbleibens in Art. 23 Abs. 1 ZGB , Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 StHG nicht so zu verstehen, als dass es auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen ankäme. Der

Wohnsitz bestimmt sich vielmehr alleine nach der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen Person manifestiert (vgl. grundlegend BGE 97 II 1 E. 3; vgl. auch BGE 143 II 233 E. 2.5.2; 138 II 300 E. 3.2; 137 II 122 E. 3.6; 136 II 405 E. 4.3; 133 V 309 E. 3.1; 120 III 7 E. 2a). Der Wohnsitz liegt demnach dort, wo sich im Lichte dieser Tatsachen objektiv betrachtet der Mittelpunkt der Lebensinteressen - der Lebensmittelpunkt - der betroffenen Person befindet. Ob sich die relevanten äusseren Tatsachen verwirklicht haben, ist eine Tatfrage; die Bestimmung des Lebensmittelpunkts und damit des Wohnsitzes auf Basis der festgestellten Tatsachen ist hingegen eine Rechtsfrage ( BGE 136 II 405 E. 4.3; 120 III 7 E. 2a; 97 II 1 E. 3; Urteile 2C\_211/2021 / 2C\_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.2.2; 2C\_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.3, in: StR 74/2019 S. 356; 2C\_678/2013 vom 28. April 2014 E. 3.3, in: StR 69/2014 S. 714).

### **E. 3.2.3**

Pflegt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2 ; 132 I 29 E. 4 ; 125 I 54 E. 2; 97 II 1 E. 3; Urteil 2C\_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.1, in: StR 74/2019 S. 356 mit Hinweisen). Ausgangspunkt ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der betroffenen Person. Die persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen einer Person können sie aber so eng mit einem anderen Ort verbinden, dass dieser als Lebensmittelpunkt erscheint, obschon die betroffene Person dort weniger Zeit verbringt. Relevant sind in diesem Zusammenhang etwa der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder (Ehegatten, Kinder, Eltern und Geschwister), die ausserfamiliären sozialen Beziehungen (z.B. Teilnahme am Vereinsleben), die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen und die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten. Auf diese Kriterien ist auch abzustellen, wenn sich eine Person gleich oder annähernd gleich oft an mehreren Orten aufhält. Die verschiedenen Kriterien sind in Abhängigkeit der persönlichen Situation der betroffenen Person (z.B. Alter) zu gewichten und im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung (vgl. oben E. 3.2.2) gegeneinander abzuwägen, um den steuerrechtlichen Wohnsitz per Jahresende (vgl. § 15 Abs. 3 StG /LU i.V.m. Art. 4b Abs. 1 StHG ) zu bestimmen. Die tatsächlichen Verhältnisse zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt sind zwar nicht unmittelbar relevant, können aber als Indizien berücksichtigt werden (vgl. etwa Urteile 2C\_415/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 5.4; 2C\_416/2019 vom 20. Dezember 2019 E. 5.4; 2C\_50/2014 vom 28. Mai 2014 E. 5.3, in: RtiD 2014 II S. 528; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 5.5).

### **E. 3.3**

Für die Gewichtung der einzelnen Kriterien im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung hatte die Rechtsprechung ursprünglich für das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht gewisse Regeln entwickelt, die sie später für das harmonisierte kantonale Steuerrecht übernommen hat.

#### **E. 3.3.1**

Verheiratete Steuerpflichtige, Steuerpflichtige in eingetragener Partnerschaft sowie Personen in eheähnlichen Konkubinen haben ihren Wohnsitz grundsätzlich am Ort der gemeinsamen Familienwohnung (Familienort). Selbst wenn solche Personen unter der Woche an einem anderen Ort einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, werden

die durch persönliche und familiäre Bande begründeten Beziehungen in der Regel für stärker erachtet als jene zum Arbeitsort, solange sie täglich (Pendler) oder an den Wochenenden und an freien Tagen (Wochenaufenthalter) regelmässig zu ihrer Familie zurückkehren ( BGE 132 I 29 E. 4.2 ; 125 I 54 E. 2b/aa; Urteil 2C\_994/2019 vom 8. Juni 2020 E. 6.2).

### **E. 3.3.2**

Allerdings ist auch bei verheirateten Steuerpflichtigen und Steuerpflichtigen in eingetragener Partnerschaft - ungeachtet der gemeinsamen Besteuerung (vgl. Art. 3 Abs. 3 und 4 StHG ) - der Wohnsitz für jeden Ehegatten bzw. Partner gesondert zu ermitteln ( BGE 121 I 14 E. 5b; Urteile 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.2.3; 2C\_935/2018 vom 18. Juni 2019 E. 4.3). Ausnahmsweise können Ehegatten und eingetragene Partner daher trotz intakter Ehe bzw. Partnerschaft ihre Wohnsitze an unterschiedlichen Orten haben. So können bei unselbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen, die eine leitende Stellung bekleiden und nur an den Wochenenden und an den freien Tagen an den Aufenthaltsort des Ehegatten bzw. Partners zurückkehren, die zum Arbeitsort bestehenden Beziehungen diejenigen zum Familienort an Stärke überwiegen. Diesfalls befindet sich ihr Wohnsitz nicht am Familienort, sondern am Arbeitsort (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.2 ; 125 I 54 E. 2b/aa ; 121 I 14 E. 4a; 104 Ia 264 E. 3e; 101 Ia 557 E. 4a; Urteile 2C\_303/2020 vom 6. Juli 2020 E. 4.2.2; 2C\_301/2017 vom 13. November 2017 E. 4.2 und 4.3, in: RtiD 2018 I S. 576). Praxisgemäss ist von einer leitenden Stellung eines Steuerpflichtigen nur dann auszugehen, wenn die berufliche Tätigkeit diesen so stark beansprucht, dass die familiären und sozialen Beziehungen in den Hintergrund treten. Dies kommt nur dann infrage, wenn die steuerpflichtige Person a) eine leitende Stellung in einem wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen bekleidet, was voraussetzt, dass sie b) eine besondere Verantwortung trägt und c) zahlreichem Personal vorsteht ( BGE 132 I 29 E. 4.3 ; 125 I 458 E. 458 E. 2d; Urteil 2C\_580/2017 vom 16. März 2018 E. 4.2, in: RDAF 2018 II S. 49). Von getrennten Wohnsitzen der Ehegatten oder Partner ist ferner auszugehen, wenn ein Ehegatte oder Partner dauerhaft und nicht bloss vorübergehend getrennt von der Familie lebt und auch an den Wochenenden nicht regelmässig zurückkehrt (vgl. BGE 121 I 14 E. 4b; 104 Ia 264 E. 2 ; 80 I 184 E. 2 ; 47 I 64 E. 3 ; 40 I 221 S. 227 f.; ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 6 N. 30).

### **E. 3.3.3**

Diese Praxis findet analog auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings werden die Kriterien, nach welchen das Bundesgericht entscheidet, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Wohnsitz anerkannt werden kann, besonders streng gehandhabt; dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als jene unter Ehegatten und Partnern. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen ( BGE 125 I 54 E. 2b/bb; Urteil 2C\_994/2019 vom 8. Juni 2020 E. 6.3 mit Hinweisen). Bei alleinstehenden erwerbstätigen Personen, die das dreissigste Altersjahr überschritten oder sich mehr als fünf Jahre am selben Arbeitsort getrennt von ihren Eltern und Geschwistern aufgehalten haben, fallen die persönlichen und familiären Interessen am Wochenendort in der Regel schwächer aus, sodass sich der Lebensmittelpunkt typischerweise am Arbeitsort (d.h. am Ort, von dem sie täglich zur Arbeit aufbrechen) befindet. Im Einzelfall kann aber auch eine alleinstehende Person ihren Lebensmittelpunkt

am Wochenendort haben, etwa wenn sie dort annähernd gleich viel Zeit verbringt wie am Arbeitsort oder dort zusätzlich zu den gesellschaftlichen besonders enge familiäre Beziehungen unterhält (vgl. Urteile 2C\_994/2019 vom 8. Juni 2020 E. 6.3; 2C\_87/2019 vom 17. Juli 2019 E. 3.2.2 und 5.1, in: StE 2020 A 24.21 Nr. 39, je mit zahlreichen Hinweisen).

#### **E. 3.3.4**

Die dargestellten Grundsätze wurden vom Bundesgericht vor allem im Hinblick auf die Steuerpflicht von unselbständig erwerbenden Personen aufgestellt. Sie können aber weitgehend auch bei der Bestimmung des Steuerdomizils bzw. des Wohnsitzes Selbständigerwerbender angewendet werden. Wie beim unselbständig Erwerbstätigen befindet sich auch beim (verheirateten) Selbständigerwerbenden das Hauptsteuerdomizil bzw. der Wohnsitz am Aufenthaltsort der Familie, zu der er täglich oder an den Wochenenden und in der freien Zeit zurückkehrt. Begibt sich der Selbständigerwerbende nicht in diesem Sinn regelmässig zu seiner Familie zurück, so fällt sein Hauptsteuerdomizil bzw. Wohnsitz wie beim Unselbständigerwerbenden mit dem Arbeitsort zusammen ( BGE 121 I 14 E. 4c).

#### **E. 3.4**

Die Vorinstanz hat für das Bundesgericht verbindlich festgestellt ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), dass die Ehegattin des Beschwerdeführers die neu gebaute 7-Zimmer-Maisonettewohnung auf dem Areal U.\_\_\_\_\_ in V.\_\_\_\_\_/LU bewohnt. Laut den Angaben des Beschwerdeführers übernachtet er "hie und da" bzw. mindestens zweimal pro Woche in der Wohnung in T.\_\_\_\_\_/ZG, wo er tagsüber im gleichen Gebäude seiner Arbeit als Geschäftsführer der Holdinggesellschaft und als Stiftungsratspräsident der Stiftung nachgeht; die übrigen Nächte sowie die Wochenenden verbringt er bei seiner Ehegattin auf dem Areal U.\_\_\_\_\_ in V.\_\_\_\_\_/LU. Unter der Woche empfängt der Beschwerdeführer in der Wohnung in T.\_\_\_\_\_/ZG regelmässig die jüngste, zwölfjährige Tochter zum Mittagessen. Die ältere, 16-jährige Tochter und der 18-jährige Sohn befinden sich in der Lehre und nehmen unregelmässig an den Mittagessen teil. Die beiden Töchter stehen unter geteilter elterlicher Sorge und alternierender Obhut der Eltern, wohnen jedoch bei der Mutter in W.\_\_\_\_\_/ZG. Der Sohn wohnt zwar in der Wohnung in T.\_\_\_\_\_/ZG, hält sich aber unter der Woche in Luzern auf und fährt am Wochenende regelmässig zur Mutter nach W.\_\_\_\_\_/ZG. Vormittags erhält der Beschwerdeführer in T.\_\_\_\_\_/ZG ausserdem regelmässig Besuch von seiner pflegebedürftigen Mutter, die in Y.\_\_\_\_\_/ZG wohnt.

Der Beschwerdeführer bringt vor, dass auch seine Ehefrau stark im Kanton Zug verwurzelt sei. Sie verfüge über eine eigene Wohnung in Y.\_\_\_\_\_/ZG, besitze seit dem Jahr 2013 das Bürgerrecht von Y.\_\_\_\_\_/ZG und verbringe mit dem Beschwerdeführer und seinen Kindern aus erster Ehe Zeit in T.\_\_\_\_\_/ZG. Abgesehen hiervon stellt er die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz nicht infrage. Soweit er die "natürlichen Vermutungen" kritisiert, derer sich die Vorinstanz bedient, um den steuerrechtlichen Wohnsitz festzulegen, betrifft seine Rüge nicht die Ermittlung des Sachverhalts, sondern die Anwendung des Wohnsitzbegriffs und damit eine Rechtsfrage (vgl. oben E. 3.2.2).

#### **E. 3.5**

Der vorliegende Fall wirft die Frage auf, wie sich die oben dargelegten Grundsätze für die Bestimmung des Wohnsitzes für verheiratete Steuerpflichtige auswirken, wenn die

steuerpflichtige Person eine gemeinsame Wohnung mit ihrem Ehegatten unterhält, gleichzeitig aber an einem anderen Ort die Beziehung zu ihren Kindern pflegt und an diesem anderen Ort mit einer gewissen Regelmässigkeit auch übernachtet.

### **E. 3.5.1**

Das Bundesgericht hatte noch nicht zu beurteilen, welche familiären Bindungen in einer solchen Konstellation schwerer wiegen, in Bezug auf Personen in Konkubinatsverhältnissen ohne Kinder hat das Bundesgericht hingegen bereits mehrfach festgehalten, dass solche Paarbeziehungen gewöhnlich stärker zu gewichten sind als die familiären Bande zu Eltern und anderen Familienmitgliedern (vgl. BGE 115 Ia 212 E. 3; Urteile 2C\_536/2014 / 2C\_537/2014 vom 6. Februar 2015 E. 2.2; 2C\_171/2012 vom 12. Juli 2012 E. 3.1; 2C\_748/2008 vom 19. März 2009 E. 3.1; 2C\_230/2008 vom 27. August 2008 E. 3.1; 2C\_769/2007 vom 29. April 2008 E. 3.1; 2P.179/2003 vom 17. Juni 2004 E. 2.3; vgl. aber Urteil 2P.179/2003 vom 17. Juni 2004 E. 3.2).

### **E. 3.5.2**

Die Beziehung einer steuerpflichtigen Person zu ihren Kindern wiegt zwar in der Regel schwerer als jene zu den Eltern und Geschwistern. Immerhin ist aber davon auszugehen, dass die Beziehung zum Ehegatten bzw. Partner im Kontext der Lebensinteressen der steuerpflichtigen Person im Regelfall zumindest nicht weniger bedeutsam ist als jene zu den Kindern. Ein Übergewicht der Beziehung zum Ehegatten bzw. Partner ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person ihre Kinder nicht (mehr) zu betreuen braucht oder der Betreuungsaufwand von untergeordneter Bedeutung ist, sei es, weil ihr die Obhut nicht oder nicht alleine zusteht oder weil die Kinder bereits im fortgeschrittenen Schulalter oder sogar schon volljährig sind.

### **E. 3.5.3**

Die Kinder des Beschwerdeführers sind allesamt im fortgeschrittenen Schulalter oder sogar schon volljährig. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass sie noch besonderer Betreuung durch den Beschwerdeführer bedürften. Hinzu kommt, dass die beiden jüngeren Kinder bei der Mutter in W.\_\_\_\_\_/ZG wohnen und den Beschwerdeführer in T.\_\_\_\_\_/ZG lediglich besuchen. Unter diesen Umständen ist der Beziehung des Beschwerdeführers zu seiner neuen Ehefrau für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes grösseres Gewicht beizumessen als jener zu seinen Kindern. Entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers deutet diese Beziehung klar auf V.\_\_\_\_\_/LU als gemeinsamen Lebensmittelpunkt, zumal sich seine Ehegattin nach den nicht substantiiert bestrittenen Feststellungen der Vorinstanz dauerhaft auf dem Areal U.\_\_\_\_\_/LU in V.\_\_\_\_\_/LU aufhält, dort ihren Lebensmittelpunkt hat und der Beschwerdeführer jeweils dorthin - und nicht etwa in ihre angebliche Mietwohnung in Y.\_\_\_\_\_/ZG - zu ihr zurückkehrt.

### **E. 3.6**

Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, er sei als leitender Angestellter zu betrachten und habe aus diesem Grund seinen Wohnsitz in T.\_\_\_\_\_/ZG.

#### **E. 3.6.1**

Die Rechtsprechung nimmt eine leitende Stellung, bei der die familiären Bande zugunsten der Arbeit in den Hintergrund treten, jedoch nur unter strengen Voraussetzungen an (vgl. oben E. 3.3.2). Diese sind hier offensichtlich nicht gegeben, steht der Beschwerdeführer

doch bloss 17 Mitarbeitern vor und bleibt er damit weit von der Mitarbeiterzahl entfernt, für die das Bundesgericht eine leitende Stellung bejaht hat (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.3 mit Hinweisen). Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer ohnehin zwar nicht täglich, aber doch mehrmals pro Woche an den Familienort in V. \_\_\_\_\_/LU zurückkehrt.

### **E. 3.6.2**

Auch der Beschwerdeführer verkennt nicht, dass er kein "klassischer leitender Angestellter" ist. Er plädiert jedoch aufgrund der Bedeutung des von ihm geleiteten Unternehmens für eine Ausdehnung des Begriffs des leitenden Angestellten. Derlei ist nicht angezeigt. Die Figur des leitenden Angestellten geht nach der Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht mit einem sekundären Steuerdomizil am Familienort und damit einer Aufspaltung der Besteuerungsbefugnis für denselben Steuerpflichtigen auf zwei Kantone einher. Solches wollte der Gesetzgeber mit der harmonisierten Regelung der subjektiven Steuerpflicht in Art. 3 und 4 StHG aber gerade vermeiden (vgl. BGE 125 I 458 E. 2e; OESTERHELT/SEILER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, N. 61 zu Art. 3 StHG). Vor diesem Hintergrund ist jedenfalls davon abzusehen, die Voraussetzungen für die Annahme einer leitenden Stellung zu lockern oder diese Rechtsprechung auf Konstellationen wie die vorliegende auszudehnen.

### **E. 3.7**

Die Vorinstanz hat festgestellt, dass der Beschwerdeführer in T. \_\_\_\_\_/ZG gesellschaftlich stark verwurzelt ist. Sowohl im Rahmen seiner Tätigkeit für die Stiftung als auch als Präsident einer lokalen Interessengemeinschaft setzt sich der Beschwerdeführer stark für soziale Anliegen in der Gemeinde T. \_\_\_\_\_/ZG und Umgebung ein. Ferner bezieht der Beschwerdeführer Arzt- und Rechtsberatungsdienstleistungen in T. \_\_\_\_\_/ZG und unterhält er dort seinen Freundeskreis. Solche persönlichen und gesellschaftlichen Aktivitäten, Interessen und Kontakte können zwar im Zweifelsfall den Ausschlag zugunsten des einen oder anderen Orts als Lebensmittelpunkt geben (vgl. oben E. 3.2.3). Sie sind jedoch von vornherein nicht geeignet, die familiären Bande zur Ehegattin zu überwiegen, jedenfalls solange der Beschwerdeführer regelmässig täglich oder zumindest wöchentlich zu ihr zurückkehrt.

### **E. 3.8**

Schliesslich beruft sich der Beschwerdeführer eventualiter auf einen sogenannten alternierenden Wohnsitz in V. \_\_\_\_\_/LU und T. \_\_\_\_\_/ZG und verlangt er eine hälftige Teilung der Steuerhoheit zwischen Luzern und Zug.

#### **E. 3.8.1**

Die Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht hat ausnahmsweise einen alternierenden Wohnsitz, d.h. zwei Hauptsteuerdomizile mit gleicher Bedeutung, anerkannt, wenn der Steuerpflichtige gleich enge Beziehungen zu zwei Aufenthaltsorten unterhält. Davon ist das Bundesgericht ausgegangen, wenn der Steuerpflichtige den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen in regelmässigen Abständen vom einen nach einem andern Ort und von diesem wieder an den ersteren verlegt, sodass er sich über das gesamte Jahr betrachtet zusammengerechnet an beiden Orten ungefähr gleich lange aufhält. Die Annahme eines alternierenden Wohnsitzes hat grundsätzlich die Teilung der Steuerhoheit zwischen den beiden betroffenen Kantonen und eine hälftige Teilung der Steuerfaktoren zur Folge ( BGE 131 I 145 E. 4.2; 101 Ia 557 E. 3; 100 Ia 242 E. 2b; Urteil 2C\_283/2015 vom 8. November 2015 E. 5, in: StE 2016 A 24.21 Nr. 34).

### **E. 3.8.2**

Grundsätzlich folgt aus dem harmonisierten Wohnsitzbegriff nach Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG, dass eine steuerpflichtige Person gleichzeitig nur einen Wohnsitz haben kann; niemand kann an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben (Grundsatz der Einheitlichkeit und Ausschliesslichkeit des Wohnsitzes; vgl. Art. 23 Abs. 2 ZGB; Urteile 2C\_265/2019 vom 11. September 2019 E. 2.3; 2C\_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.2; OESTERHELT/SEILER, a.a.O., N. 71 f. zu Art. 3 StHG; vgl. zur analogen Situation bei der direkten Bundessteuer: BGE 138 II 300 E. 3.3). Die Kantone hatten bis Ende des Jahres 2000 Zeit, den harmonisierten Wohnsitzbegriff in ihr kantonales Recht zu übernehmen (vgl. Art. 72 Abs. 1 StHG). Im Einklang mit dem Bestreben des Gesetzgebers, die Zersplitterung der Steuerhoheit betreffend denselben Steuerpflichtigen und dieselbe Steuerperiode zu vermeiden (vgl. BGE 125 I 458 E. 2e; oben E. 3.6.2), sieht Art. 4b Abs. 1 StHG vor, dass die Besteuerung der natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz alleine durch den Kanton erfolgt, in dessen Gebiet die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode ihren Wohnsitz hat. Nur für die Besteuerung von Kapitalleistungen gemäss Art. 11 Abs. 3 StHG gilt eine besondere Regelung ( Art. 4b Abs. 1 2 . Satz StHG).

### **E. 3.8.3**

Nach Ablauf der Umsetzungsfrist von Art. 72 Abs. 1 StHG hat das Bundesgericht in einem Einzelfall einen alternierenden Wohnsitz auch bei einem Steuerpflichtigen angenommen, der ähnlich enge Beziehungen zu mehreren Orten unterhielt, ohne aber seinen Lebensmittelpunkt in regelmässigen Abständen vom einen nach dem anderen Ort zu verschieben (Urteil 2C\_969/2010 vom 3. August 2011 E. 3.3, in: StR 66/2011 S. 850; vgl. ähnlich auch Urteil 2P.201/1996 vom 4. Dezember 1998 E. 3 [noch zum vorharmonisierten kantonalen Recht]).

### **E. 3.8.4**

Es lässt sich fragen, ob am letztgenannten Verständnis des alternierenden Wohnsitzes festgehalten werden und inwiefern im harmonisierten Steuerrecht (insb. mit Blick auf Art. 4b Abs. 1 StHG) das Konzept des alternierenden Wohnsitzes überhaupt noch Anwendung finden kann. Diese Fragen brauchen hier aber nicht abschliessend entschieden zu werden. Denn im vorliegenden Fall sind weder nach der Konzeption der publizierten Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht (vgl. BGE 101 Ia 557 E. 3; 100 Ia 242 E. 2b) noch nach derjenigen, die dem Urteil 2C\_969/2010 vom 3. August 2011 zugrunde lag, die Voraussetzungen für die Annahme eines alternierenden Wohnsitzes erfüllt. Der Beschwerdeführer hat seinen Lebensmittelpunkt offensichtlich nicht in regelmässigen Abständen von T.\_\_\_\_\_/ZG nach V.\_\_\_\_\_/LU (und vice versa) verlegt, wie es die publizierte Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht verlangte. Er verbrachte zwar über das ganze Jahr gesehen wohl annähernd gleich viel Zeit in T.\_\_\_\_\_/ZG wie in V.\_\_\_\_\_/LU und unterhielt in T.\_\_\_\_\_/ZG auch bedeutende persönliche, familiäre und gesellschaftliche Beziehungen. Jedoch wiegt die Beziehung zu seiner Ehegattin in V.\_\_\_\_\_/LU schwerer als diese anderen Lebensinteressen. Die Vorinstanz ist folglich zu Recht zum Schluss gekommen, dass der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt und damit seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in V.\_\_\_\_\_/LU hat. Damit steht die Steuerhoheit dem Kanton Luzern zu. Das Urteil der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden.

### **E. 4**

Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Gerichtskosten sind dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.