

# **BGer 2C 793/2013 vom 7. Mai 2014**

Bundesgericht, 2014-05-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_793\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_793_2013)

FR: TF 2C 793/2013 du 7 mai 2014

IT: TF 2C 793/2013 del 7 maggio 2014

## **Regeste**

Hauptsteuerwohnsitz | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Bestreitet eine Person die von einem veranlagenden Gemeinwesen beanspruchte Steuerhoheit, so muss grundsätzlich in einem Steuerdomizilentscheid rechtskräftig über die Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf. Gegen den kantonal letztinstanzlichen Steuerdomizilentscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis, bei dem es sich um einen Endentscheid handelt ( Art. 90 BGG ), ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 82 lit. a in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ). Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Urteils legitimiert. Auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel ist einzutreten (vgl. Art. 100 und Art. 42 BGG ).

### **E. 1.2**

Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Indes prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 134 II 244 E. 2.1 S. 245 f.), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rügepflicht: Das Bundesgericht prüft solche Rügen nur, wenn sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden sind ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; 133 IV 286 E. 1.4 S. 287). Die Verletzung von kantonalem Recht ist ausser in den Fällen von Art. 95 lit. c - e BGG kein zulässiger Beschwerdegrund. Überprüft werden kann diesbezüglich nur, ob der angefochtene Entscheid auf willkürlicher Gesetzesanwendung beruht oder sonst wie gegen übergeordnetes Recht verstösst ( BGE 136 I 241 E. 2.4 und E. 2.5.2 S. 249 f.; 133 II 249 E. 1.2.1 S. 151 f.).

### **E. 1.3**

Das Bundesgericht stellt grundsätzlich auf den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt ab ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Diese Sachverhaltsfeststellungen können vor Bundesgericht nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen ( Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ). Die Rüge, der Sachverhalt sei offensichtlich unrichtig festgestellt worden, ist gleichbedeutend mit der Willkürüge und muss daher gemäss den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG in der Beschwerdeschrift begründet werden ( BGE 133 II 249 E. 1.2.2 und

E. 1.4.3 S. 252 ff.; 134 II 349 E. 3 S. 351 f.); auf ungenügend begründete Rügen und bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein ( BGE 134 II 244 E. 2.2 S. 246). Vorausgesetzt ist zudem, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen vor Bundesgericht nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt; Umstände und Unterlagen, welche bei Erlass des angefochtenen Entscheids noch nicht vorlagen, stellen sog. "echte Noven" dar, welche im bundesgerichtlichen Verfahren in jedem Fall unzulässig sind. Gleiches gilt für neue Begehren ( Art. 99 BGG ; BGE 133 IV 342 E. 2.1 S. 343 f.).

## **E. 2**

Zu prüfen ist vorab der Umfang des Streitgegenstandes des vorliegenden Verfahrens. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung zutreffend festhält, beanstandet der Beschwerdeführer ausschliesslich die Festlegung des Hauptsteuerdomizils in der Schweiz für die Zeit ab dem 1. Januar 2011, wogegen er zur Steuerperiode 2010 keine Ausführungen macht. Dieses Vorgehen des Beschwerdeführers erscheint folgerichtig, hat er doch auch kein Rechtsmittel gegen den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 4. November 2011 eingelegt, mit welchem sein Hauptsteuerdomizil bis zum 31. Dezember 2010 in M.\_\_\_\_\_ und erst ab dem 1. Januar 2011 in Thailand festgelegt wurde. Ebenso überzeugen die Überlegungen der ESTV, dass auch die Steuerperioden 2012 und fortfolgend nicht Gegenstand des Verfahrens sein können, wurden doch sämtliche vorinstanzlichen Entscheide noch vor dem Ende des Jahres 2012 gefällt, so dass zum betreffenden Zeitpunkt der Sachverhalt für diese Steuerperiode noch gar nicht abschliessend beurteilt werden konnte. Aus den genannten Gründen bildet einzig das Steuerdomizil des Beschwerdeführers während der Steuerperiode 2011 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Ausführungen und eingereichte Belege, welche sich ausschliesslich auf nachfolgende Steuerperioden beziehen, sind hier somit nicht von entscheidender Bedeutung.

## **E. 3**

Der Beschwerdeführer behauptet vor Bundesgericht zum ersten Mal, die Einsprache der Gemeinde gegen den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 4. November 2011 sei nicht rechtzeitig erfolgt, weshalb dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen sei und sich sein Hauptsteuerdomizil demgemäss ab 1. Januar 2011 in Thailand befinde. Diesbezüglich stellte die Steuerrekurskommission im angefochtenen Urteil vom 21. November 2012 fest, die Einsprache der Gemeinde sei am 30. November 2011 erfolgt. Dass diese Sachverhaltsfeststellung offensichtlich unrichtig, d.h. geradezu willkürlich wäre, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf; er beschränkt sich in diesem Zusammenhang darauf, den Erhalt der Eingabe zu bestreiten, einen fehlenden Eingangsstempel zu monieren und darauf hinzuweisen, dass ihm der Eingang der Einsprache erst rund zwei Monate später mitgeteilt worden sei. Ebenso wenig legt er dar, inwiefern die massgeblichen kantonalen Gesetzesbestimmungen zur Fristberechnung willkürlich angewendet worden seien. Seine unzureichend substantiierte formelle Rüge ist somit nicht zu hören (vgl. E. 1.2 und 1.3 hiervor).

## **E. 4.1**

Gemäss Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

(Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) sowie Art. 2 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Wallis vom 10. März 1976 (StG/VS) sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton hat eine natürliche Person namentlich, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält ( Art. 3 Abs. 2 DBG ; Art. 3 Abs. 2 StHG ; Art. 2 Abs. 2 StG /VS; vgl. auch Art. 23 Abs. 1 ZGB ). Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt sich damit aus einem objektiven, äusseren (Aufenthalt) und einem subjektiven, inneren Element (Absicht) zusammen (Urteile 2C\_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.1; 2C\_627/2011 und 2C\_653/2011 vom 7. März 2012 E. 4.1, in: StE 2012 A 31.2 Nr. 10).

#### **E. 4.2**

Der steuerrechtliche Wohnsitz einer Person befindet sich dort, wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt ("le lieu où se situe le centre de ses intérêts"; BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 36 ; 125 I 54 E. 2 S. 56 ; 123 I 289 E. 2a S. 293 f.). Dabei ist von objektiven, äusseren Umständen auf innere Tatsachen zu schliessen (vgl. Urteil 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.1, in: StE 2013 A 24.21 Nr. 24). Gemeinhin kann darüber kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Hierzu ist eine sorgfältige Berücksichtigung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände notwendig (Urteile 2C\_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.4.2, in: StE 2011 A 24.21 Nr. 22; 2C\_646/2007 vom 7. Mai 2008 E. 4.3.3). Auf die bloss geäusserten Wünsche der steuerpflichtigen Person oder die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, keine entscheidende Rolle: Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht ( BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 35 f.). Pflegt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Dabei ist diese Frage jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen ( BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36 f., mit Hinweisen).

#### **E. 4.3**

Das Bundesgericht hat weiter in konstanter Praxis ausgeführt, dass es 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 im Ausland begründet worden ist. Da grundsätzlich niemand an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben kann, bleibt 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 ( BGE 138 II 300 E. 3.3 S. 306; Urteil 2C\_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.3, in: ASA 82 S. 72).

#### **E. 4.4**

Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Der steuerpflichtigen Person kann jedoch der Beweis für die von ihr behauptete Verlagerung des Lebensmittelpunktes an einen neuen Ort auferlegt

werden, sofern die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich erscheint (vgl. Urteil 2C\_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.4, in: ASA 82 S. 72, mit Hinweisen). Diesfalls ist vom Steuerpflichtigen darzulegen, dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat. 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. 3.4 S. 307). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, besteht das bisherige Domizil gemäss dem Gesagten fort (Urteil 2C\_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.4, in: ASA 82 S. 72, mit Hinweisen).

### **E. 5.1**

In sachverhaltlicher Hinsicht hielt die Vorinstanz fest, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers diesen zwar gelegentlich ferienhalber in Thailand besucht habe. Da sie in der Schweiz einer Vollzeit-Erwerbstätigkeit nachgehe, habe sie sich jedoch zwangsläufig grossmehrheitlich in der Schweiz aufgehalten, wo die Ehegatten folglich auch den grössten Teil ihrer gemeinsamen Zeit verbracht hätten. Das Zentrum des familiären Lebens befinde sich somit zweifelsohne in M.\_\_\_\_\_. Betreffend die Wohnsituation sei augenfällig, dass sich der Beschwerdeführer in Thailand in einer eher kleinen Mietwohnung aufhalte, wogegen er in der Schweiz über eine grosszügige Eigentumswohnung verfüge, welche er gemeinsam mit seiner Ehegattin gerade erst im August 2010 käuflich erworben habe. Sowohl der Zeitpunkt des Eigentumserwerbs als auch die Wohnsituation als solche deuteten auf M.\_\_\_\_\_ als Mittelpunkt der persönlichen Interessen des Beschwerdeführers hin. Hinzu komme, dass der Beschwerdeführer in M.\_\_\_\_\_ neben seiner Ehegattin auch noch über einen grossen und intakten Verwandten- und Bekanntenkreis verfüge und dort gemäss den Angaben der Gemeindebehörden noch immer an sozialen Veranstaltungen teilnehme. Bezüglich der sozialen Beziehungen zu Thailand sei den Akten demgegenüber lediglich zu entnehmen, dass ein Bruder des Beschwerdeführers dort lebe. Hingegen sei es weder aktenkundig noch werde es vom Beschwerdeführer behauptet, dass er in Thailand über einen Bekanntenkreis verfüge, sich vor Ort am sozialen Leben beteilige und in Vereinen mitwirke oder Ähnliches. Die sozialen Kontakte und die gesellschaftliche Bande zu M.\_\_\_\_\_ überwiegen somit jene zu Thailand.

### **E. 5.2**

Der Beschwerdeführer wendet dagegen im Wesentlichen ein, es sei durch entsprechende Reisepasseinträge belegt, dass er sich im Jahr 2011 mehrheitlich in Thailand aufgehalten habe. Seit dem 1. Januar 2011 sei er auch bei der Schweizerischen Ausgleichskasse (SAK) in Genf als Auslandschweizer angemeldet. In Thailand verfüge er über eine Jahresaufenthaltsbewilligung. Seine zentralen Kontakte fänden mit seinen Mitbewohnern in Thailand sowie mit seinem ebenfalls dort wohnenden Bruder statt. Der Hauptkontakt zur Schweiz sei die Beziehung zur Ehegattin, doch werde sich diese im Jahr 2014 ebenfalls nach Thailand abmelden; bis dahin komme sie ihn dort ferienhalber während 2 1/2 - 3 Monaten pro Jahr besuchen. Dass er selbst sich während einigen Monaten im Jahr in der Schweiz aufhalte, ändere nichts daran, dass sich sein Lebensmittelpunkt an seiner "Wunschdestination" Thailand befinde, was auch medizinische Gründe habe: Im dortigen warmen Klima hätten sich seine Rückenbeschwerden stark gebessert, so dass er ohne ärztliche Behandlung und mit reduzierten Schmerzmitteldosen auskomme. Die gemeinsam mit seiner Gattin in M.\_\_\_\_\_ erworbene Eigentumswohnung spiele schliesslich im vorliegenden Zusammenhang überhaupt keine Rolle, da dieser Erwerb primär erbrechtlich

motiviert gewesen sei, die Wohnung überdies nur als Kapitalanlage diene und sie von Anfang an vermietet worden sei.

### **E. 6.1**

Aus den vom Beschwerdeführer beim Bundesgericht neu eingereichten Unterlagen geht in der Tat hervor, dass die im Jahr 2010 erworbene Eigentumswohnung nicht dem Eigengebrauch diene, sondern vermietet wurde. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung aber zutreffend festhielt, ist dieser Umstand nicht im Sinne von Art. 97 Abs. 1 BGG entscheidend für den Ausgang des Verfahrens: Ob der Beschwerdeführer nun mit seiner Ehefrau in einer im gemeinsamen Eigentum stehenden 4-Zimmer Wohnung lebt, oder ob er - gemäss seiner eigenen Darstellung - seit 1996 gemeinsam mit seiner Ehefrau in einer gleich grossen Wohnung an der selben Adresse lebt, welche jedoch im alleinigen Eigentum der Ehefrau steht, macht bei der Beurteilung des Lebensmittelpunktes des Beschwerdeführers keinen Unterschied. Es braucht daher auch nicht geprüft zu werden, ob erst der angefochtene Entscheid zur Einreichung der neuen Beweismittel Anlass gegeben hat und die vom Beschwerdeführer produzierten Noven mithin überhaupt zulässig sind (vgl. E. 1.3 hiervor).

### **E. 6.2**

Den vom Beschwerdeführer beigebrachten Passkopien kann entnommen werden, dass er sich in der hier massgeblichen Steuerperiode 2011 in der Zeit vom 1. Januar bis zum 27. Februar, vom 7. Juni bis zum 12. August sowie vom 31. Oktober bis zum 31. Dezember in Thailand aufgehalten hat, was einer Gesamtdauer von gut 6 Monaten entspricht. Die Ehegattin hielt sich im Jahr 2011 vom 1. Januar bis zum 27. Februar sowie vom 8. Dezember bis zum 31. Dezember in Thailand auf, d.h. während gut 2 1/2 Monaten. Somit steht fest, dass der Beschwerdeführer zwar in der Tat den knapp grösseren Teil des Jahres in Thailand verbracht hat. Betrachtet man jedoch die vom Ehepaar gemeinsam verbrachte Zeit, so fällt auf, dass diese zum weit überwiegenden Teil zusammen in der Schweiz verbracht wurde (knapp 6 Monate im Vergleich zu gut 2 1/2 Monaten in Thailand).

### **E. 6.3**

Die vom Beschwerdeführer angeführten formellen Aspekte (schriftpolizeiliche Ummeldung nach Thailand und die damit verbundene Aufgabe der politischen Rechte in M.\_\_\_\_\_, Bezug der IV-Rente durch die Ausgleichskasse für Auslandschweizer, Erwerb eines thailändischen Führerausweises sowie eines Jahresvisums für Thailand) sind gemäss den obenstehenden Erwägungen nicht von zentraler Bedeutung (vgl. E. 4.2 hiervor). Gleiches gilt für die persönliche Präferenz des Steuerpflichtigen für ein bestimmtes Steuerdomizil, selbst wenn es ohne Weiteres als nachvollziehbar erscheint, dass sich der Beschwerdeführer aufgrund seines Rückenleidens gerne in einer wärmeren Klimazone aufhält und dieser Aufenthalt seiner Gesundheit sicherlich auch zuträglich ist. Soweit der Beschwerdeführer schliesslich vorbringt, der Schwerpunkt seiner sozialen Kontakte und Aktivitäten befände sich in Thailand und er diesbezüglich auf die Beziehung zu seinen Nachbarn und zu seinem Bruder verweist, beschränken sich seine nicht näher substantiierten Ausführungen darauf, den sachverhaltlichen Behauptungen der Vorinstanz seine eigenen gegenüberzustellen: Weder macht er detaillierte Angaben zu den angeblichen Kontakten noch bringt er irgendwelche Belege für deren Intensität bei. Mit dieser pauschalen Vorgehensweise vermag er seinen Rügepflichten im bundesgerichtlichen Verfahren nicht zu genügen (vgl. E. 1.3 hiervor).

#### **E. 6.4**

Entscheidend ist im vorliegenden Fall somit, dass der Beschwerdeführer während der Steuerperiode 2011 die für die Frage des Lebensmittelpunktes zentrale eheliche Beziehung weiterhin überwiegend in der Schweiz gelebt hat. Die gemeinsame Zeit hier wurde zudem wie bis anhin in der angestammten grosszügigen 4-Zimmer Eigentumswohnung der Ehefrau verbracht, wogegen dem Ehepaar für die deutlich kürzere gemeinsame Zeit in Thailand lediglich eine deutlich kleinere Mietwohnung zur Verfügung stand. Weitere soziale Beziehungen des Beschwerdeführers zu Thailand wurden schliesslich nicht hinreichend substantiiert dargetan. Bei dieser Sachlage steht fest, dass der Beschwerdeführer den ihm obliegenden Nachweis der Begründung eines neuen, ausländischen Wohnsitzes nicht zu erbringen vermochte. Es liegt deshalb keine Verletzung von Bundesrecht und auch keine willkürliche Anwendung kantonalen Rechts oder eine Verletzung anderer verfassungsmässiger Rechte vor, wenn die Steuerrekurskommission für die Steuerperiode 2011 vom Fortbestehen des bisherigen Steuerdomizils in M.\_\_\_\_\_ ausging.

#### **E. 7**

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde unbegründet und somit abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend, sind die Gerichtskosten dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Parteienschädigungen sind keine geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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