

# **BVGer A-4939/2018 vom 29. Mai 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-05-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4939\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4939_2018)

FR: TAF A-4939/2018 du 29 mai 2019

IT: TAF A-4939/2018 del 29 maggio 2019

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Angefochten ist eine auf Ersuchen des Kantonsgerichts Luzern erlassene Feststellungsverfügung der ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11). Gemäss dieser Bestimmung legt die ESTV den Veranlagungsort einer steuerpflichtigen Person für die direkten Bundessteuern im interkantonalen Verhältnis fest, wenn er im Einzelfall ungewiss oder strittig ist. Nach Art. 108 Abs. 2 DBG kann die Feststellung des Veranlagungsortes von der Veranlagungsbehörde, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer und von den Steuerpflichtigen verlangt werden. Rechtsprechungsgemäss hat - wie vorliegend - auch eine Rechtsmittelinstanz bei Kenntnis eines konkurrierenden Anspruchs eines andern Kantons vor weiteren Veranlagungshandlungen die ESTV anzugehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen (Urteile des BGer 2P.22/2007 vom 10. März 2008 E. 6, 2A.241/2006 vom 26. Oktober 2006 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen). Solche Feststellungsverfügungen der ESTV unterliegen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Behandlung von Beschwerden gegen Feststellungsverfügungen der ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG sachlich und funktionell zuständig (vgl. Art. 31 ff. VGG; statt vieler: Urteile des BVGer A-2491/2018 vom 18. März 2019 E. 1.1.1 f., A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 1.1.1 f.). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Der Beschwerdeführer ist als Adressat der angefochtenen Verfügung zur Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Er hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Auch wenn sich die vorliegende Beschwerde formell nur gegen eine Verfügung der ESTV richtet, hat der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts Auswirkungen auf die beiden involvierten Kantone Luzern und Zug. Insofern richtet sich die Beschwerde materiell gegen beide Kantone. Praxisgemäss sind damit sowohl die Steuerverwaltung des Kantons Luzern als auch diejenige des Kantons Zug - unabhängig von allfälligen Anträgen dieser Verfahrensbeteiligten - als Beschwerdegegner zu rubrizieren (statt vieler: Urteil des BVGer A-2491/2018 vom 18. März 2019 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 1.3**

Mit Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht unter Einschluss des Missbrauchs oder der Überschreitung des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit des Entscheids beanstandet werden (vgl. Art. 49 Bst. a bis c VwVG). Zum Bundesrecht zählt auch das Verfassungsrecht des Bundes, so namentlich das vorliegend relevante Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV (vgl. Urteil des BGer 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.5; Urteile des BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 1.3, A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 1.5).

#### **E. 1.4**

Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Bundesverwaltungsverfahren und die Bundesverwaltungsrechtspflege werden grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (vgl. Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.3.1). Die Untersuchungsmaxime wird durch die Mitwirkungspflichten der Parteien relativiert (vgl. Art. 13 VwVG). Weil die Veranlagung der direkten Bundessteuern vorab den kantonalen Behörden obliegt (Art. 128 Abs. 4 BV), findet in jenem Verfahren das VwVG keine Anwendung (vgl. Pierre Tschannen, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2019, Art. 2 N. 7). Diesbezüglich kommen die spezialgesetzlichen Beweisführungsregeln und Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen zum Tragen. Die soeben dargestellten Grundsätze gelten jedoch ebenfalls gemäss Art. 123 und 124 ff. DBG (dazu nachfolgend auch E. 2.5).

#### **E. 1.5.1**

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt im Rahmen der Sachverhaltserstellung der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 BZP; BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-5198/2013 E. 1.4.2, A-1129/2016 vom 27. Juli 2016 E. 1.5.2; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.141). Gelangt das Gericht - trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes - nicht zu einem solchen Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung, d.h. es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 519, 562).

#### **E. 1.5.2**

Das Beweisverfahren kann geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil es ihnen an Beweiseignung fehlt oder umgekehrt die betreffende Tatsache bereits aus den Akten genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass weitere Beweiserhebungen am Ergebnis nichts ändern würden (sog. antizipierte Beweiswürdigung; BGE 141 I 60 E. 3.3, 136 I 229 E. 5.3; BVGE 2018 IV/5 E. 11.1; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.144).

### **E. 2.1**

Ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; statt vieler: BGE 140 I 114 E. 2.3.1, 137 I 145 E. 2.2).

### **E. 2.2**

Die kantonalen Steuerbehörden erheben die direkte Bundessteuer (im Fall persönlicher Zugehörigkeit) 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 (Art. 105 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Der Stichtag ist der 31. Dezember oder jener Tag, an dem die Unterwerfung unter die Steuerpflicht (in der Schweiz) endet (Urteile des BVGer A-5198/2013 E. 4.2, A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.1 mit Hinweisen). Bei einem Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht für die laufende Steuerperiode im Kanton, in dem die steuerpflichtige Person per 31. Dezember (Stichtag) ihren Wohnsitz hat (vgl. Art. 4b Abs. 1 StHG bzw. Art. 68 Abs. 1 StHG [in der bis 31. Dezember 2013 geltenden Fassung]).

### **E. 2.3**

Der steuerrechtliche Wohnsitz einer natürlichen Person befindet sich in der Regel am Ort, wo sie sich mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 StHG, sowie [analog] Art. 23 Abs. 1 ZGB; BGE 132 I 29 E. 4.1; Urteile des BGer 2C\_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 2.2 mit Hinweisen, 2C\_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.1 f.; Urteile des BVGer A-5198/2013 E. 4.3.1; A-5044/2011 E. 2.3; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011 [nachfolgend: Kommentar Interkantonales Steuerrecht], § 6 N. 2, 7, 10). Für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes müssen nach dem Vorstehenden zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, nämlich eine objektive - der «tatsächliche Aufenthalt» - einerseits und eine subjektive - die «Absicht dauernden Verbleibens» - andererseits (Yves Noël, Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II S. 406; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 6 N. 8).

#### **E. 2.3.1**

Die erste Voraussetzung ist also jene des Aufenthalts, die physische Präsenz der Person an einem bestimmten Ort (Urteil des BVGer A-5198/2013 E. 4.3.2 mit Hinweis). Der Aufenthalt bedingt zumindest eine Wohn- und damit Übernachtungsgelegenheit zur freien Benützung, d.h. eine Unterkunft, wo die steuerpflichtige Person effektiv übernachtet (Urteil des BGer 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-5044/2011 E. 2.5 mit Hinweisen; vgl. auch A-5427/2013 vom 17. Juli 2014 E. 3.3).

### **E. 2.3.2**

Als zweite, subjektive Bedingung muss die steuerpflichtige Person die Absicht haben, am Ort ihres Aufenthalts dauernd zu verbleiben. Dabei handelt es sich um einen inneren Vorgang, der sich durch äussere Sachumstände manifestiert, so dass er für Dritte erkennbar wird. Aus diesen Umständen muss sich ergeben, dass der betreffende Ort den Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Lebensbeziehungen dieser Person bildet. Er bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven Umstände (Urteile des BVGer A-5198/2013 E. 4.3.2, A-5086/2013 vom 22. April 2014 E. 2.3.2; A-5044/2011 E. 2.4; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar Interkantonaes Steuerrecht, § 6 N. 17 ff. mit Hinweisen).

### **E. 2.4.1**

Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, befindet sich ihr steuerrechtlicher Wohnsitz an jenem Ort, zu dem sie die stärkeren Beziehungen hat bzw. an dem sich der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse, der ideelle und materielle Schwerpunkt des Lebens dieser Person befindet (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.2 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C\_565/2016 E. 2.2; Urteil des BVGer A-5198/2013 E. 4.3.1).

### **E. 2.4.2**

Über den steuerrechtlichen Wohnsitz kann in der Regel kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Dabei sind sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände der betroffenen Person zu berücksichtigen (vgl. Urteile des BGer 2C\_510/2016, 2C\_511/2016 vom 29. August 2016 E. 2.6.3, 2C\_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen). Massgebend ist die Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände. Auf die Erklärungen der steuerpflichtigen Person oder die bloss affektive Bevorzugung eines Orts kommt es nicht an. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil keine entscheidende Rolle. Das Hinterlegen der Schriften und das Ausüben der politischen Rechte an einem bestimmten Ort können allerdings Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz einer Person bilden, wenn auch deren übriges Verhalten dafür spricht. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_510/2016, 2C\_511/2016 E. 2.2; Urteil des BVGer A-5198/2013 E. 4.3.3; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar Interkantonaes Steuerrecht, § 6 N. 9, 17; Daniel de Vries Reilingh, Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international - état des lieux et comparaison, in: ASA 70 S. 277 f.).

### **E. 2.5**

Betreffend die Bestimmung des Veranlagungsorts haben die Steuerbehörden die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente zwar von Amtes wegen abzuklären (Art. 123 Abs. 1 DBG; vgl. vorne E. 1.4). Der Steuerpflichtige ist aber zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. Art. 124 ff. DBG; Urteile des BVGer A-4061/2016 E. 3.4, A-5044/2011 E. 1.3.3). Da es sich beim steuerrechtlichen Wohnsitz um eine steuerbegründende Tatsache handelt, trägt die Steuerbehörde dafür die Beweislast (E.

1.5.1). Bei einer (geltend gemachten) Wohnsitzverlegung in einen anderen Kanton kommt zwar - anders als bei internationalen Sachverhalten (vgl. dazu BGE 138 II 300 E. 3.3) - Art. 24 Abs. 1 ZGB, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt, nicht zum Tragen (Urteil des BGer 2C\_794/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.4). Dennoch kann der steuerpflichtigen Person nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unter Umständen auch im interkantonalen Verhältnis der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden. Dies ist der Fall, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_565/2016 E. 2.3 mit Hinweisen). Wenn also das bisherige Steuerdomizil als «sehr wahrscheinlich» erscheint, gilt eine natürliche Vermutung, dass das neue Steuerdomizil mit dem alten übereinstimmt (vgl. Urteil des BGer 2C\_565/2016 E. 3.1; Olivier Margraf, Natürliche Vermutungen im Recht der direkten Steuern, StR 70/2015 S. 946). Eine solche natürliche Vermutung bewirkt aber keine Umkehr der Beweislast (vgl. BGE 130 II 482 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 3.3 mit Hinweisen). Vielmehr kann eine natürliche Vermutung mit einem blossen Gegenbeweis umgestossen werden (Urteil des BGer 2C\_549/2018 E. 3.3; ausführlich: Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 E. 2.4.6). Ein solcher Gegenbeweis erfordert nur, dass Zweifel an der Richtigkeit der Indizien (Vermutungsbasis) oder der daraus gezogenen Schlussfolgerung (Vermutungsfolge) geweckt werden (vgl. BGE 141 III 241 E. 3.2.3, 135 II 161 E. 3, Urteil des BGer 5A\_834/2016 vom 13. Juni 2018 E. 3.6, Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 E. 2.4.6).

### **E. 3**

Im vorliegenden Fall wird das Hauptsteuerdomizil nach Ansicht des Beschwerdeführers zu Unrecht vom Kanton Luzern beansprucht. Nachdem der Kanton Zug seine definitiven Steuerveranlagungen betreffend den Beschwerdeführer widerrufen hat (Sachverhalt Bst. D), liegt für die Steuerperiode 2009 bis 2012 eine virtuelle Doppelbesteuerung vor (E. 2.1). Zu klären ist, ob die Vorinstanz betreffend die Steuerperioden 2009 bis 2012 zu Recht den Kanton Luzern und nicht den Kanton Zug als Veranlagungskanton für die direkte Bundessteuer bestimmt hat. Der Veranlagungskanton bzw. Veranlagungsort richtet sich nach dem steuerrechtlichen Wohnsitz des Beschwerdeführers am 31. Dezember der jeweiligen Steuerperiode (E. 2.2).

#### **E. 3.1**

Die Vorinstanz begründet ihren Entscheid zusammenfassend und mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung damit, dass eine natürliche Vermutung für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Gemeinde A. \_\_\_\_\_ (an der Adresse A.A. \_\_\_\_\_) im Kanton Luzern bestehe. Der Beschwerdeführer trage die Beweislast und habe nicht rechtsgenügend nachgewiesen, dass sich sein Lebensmittelpunkt im relevanten Zeitraum in die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ (an die Adresse B.B. \_\_\_\_\_) im Kanton Zug verschoben habe (angefochtene Verfügung E. 5 in fine). Dagegen wendet der Beschwerdeführer unter anderem ein, dass es nicht gerechtfertigt sei, ihm die Beweislast für die Wohnsitznahme im Kanton Zug aufzuerlegen, denn die vom Kanton Luzern angenommene subjektive Steuerpflicht in A. \_\_\_\_\_ im Kanton Luzern sei nicht «sehr wahrscheinlich». Dort besitze er - im Gegensatz zum Kanton Zug, wo sich auch sein sonstiger Lebensmittelpunkt befinde - nämlich gar keine Unterkunft (siehe Beschwerde vom 29. August 2018, Rz. 40 ff., 79, 82). Im Übrigen wird ausführlich dargelegt, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz in den

fraglichen Jahren in B. \_\_\_\_\_ (ZG) befunden habe.

### **E. 3.2**

In einem ersten Schritt ist zu klären, ob die Vorinstanz zu Recht davon ausging, es bestehe eine natürliche Vermutung, dass sich das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers in den hier strittigen Steuerperioden 2009 bis 2012 wie in den Vorjahren noch in der Gemeinde A. \_\_\_\_\_ befand. Dies ist dann der Fall, wenn die von den Steuerbehörden des Kantons Luzern angenommene subjektive Steuerpflicht des Beschwerdeführers in den Vorjahren bis und mit 2008 in der Gemeinde A. \_\_\_\_\_ als «sehr wahrscheinlich» erscheint und somit für die strittigen Jahre ebenfalls vermutet wird (E. 2.5).

#### **E. 3.2.1**

Vorliegend spricht auf den ersten Blick für den Fortbestand des Hauptsteuerdomizils in der Gemeinde A. \_\_\_\_\_, dass der Beschwerdeführer - trotz mehrfacher Schriftenverlegung und angeblicher Wohnsitzverlegungen in andere Gemeinden bzw. Kantone seit 1995 - bis ins Jahr 2008 rechtskräftig in A. \_\_\_\_\_ im Kanton Luzern veranlagt wurde (vgl. angefochtene Verfügung E. 2.2.1). Allerdings hat der Beschwerdeführer die Veranlagung durch den Kanton Luzern schon in den Vorjahren nicht vorbehaltlos akzeptiert. Namentlich die Steuerveranlagung des Jahres 2004 hat er unter Geltendmachung einer Wohnsitzverlegung nach Lausanne bis vor das Bundesgericht angefochten (vgl. Urteil des BGer 2C\_634/2007 vom 15. April 2008). Auch die Steuerveranlagung für das Jahr 2008 bestritt der Beschwerdeführer ursprünglich, sah dann aber von einer weiteren Anfechtung ab (angefochtene Verfügung E. 2.2.2). Er vertritt aber nach wie vor, seinen Wohnsitz bereits im Jahr 2008 nach B. \_\_\_\_\_ verlegt zu haben (Beschwerde Rz. 18).

#### **E. 3.2.2**

Unter diesen Umständen kann nicht von einem unwidersprochenen Hauptsteuerdomizil im Kanton Luzern in den Vorjahren bis 2008 ausgegangen werden. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer bis ins Jahr 2008 in der Gemeinde A. \_\_\_\_\_ veranlagt worden ist, führt somit noch nicht zur Annahme, die Steuerpflicht des Beschwerdeführers in A. \_\_\_\_\_ sei «sehr wahrscheinlich». Aber selbst wenn die Vorinstanz zu Recht von einer natürlichen Vermutung des Fortbestands des steuerrechtlichen Wohnsitzes in A. \_\_\_\_\_ ausgegangen sein sollte, so ist es dem Beschwerdeführer - wie nachfolgend aufgezeigt wird - ohnehin gelungen, diese Vermutung umzustossen.

### **E. 3.3**

Die natürliche Vermutung, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers nach wie vor in A. \_\_\_\_\_ im Kanton Luzern befindet, bewirkt - entgegen der Ansicht der Vorinstanz - keine Umkehr der Beweislast. Die Vermutung kann mit einem blossen Gegenbeweis umgestossen werden, wobei es genügt, Zweifel an der Richtigkeit der Vermutung zu wecken (E. 2.5).

#### **E. 3.3.1**

Vorliegend ist zu berücksichtigen, dass die Annahme des bisherigen Steuerdomizils in der Gemeinde A. \_\_\_\_\_ massgeblich auf der Tatsache gründete, dass der Beschwerdeführer zu jenem Zeitpunkt noch verheiratet war. So führte das Bundesgericht in seinem (den Beschwerdeführer betreffenden) Entscheid vom 18. April 2005 mit Blick auf die Rechtsprechung zum Steuerdomizil von verheirateten Personen aus: "Offenbar war der Beschwerdeführer immer noch häufig an dieser "Familienniederlassung" (gemeint ist der

Landwirtschaftsbetrieb im Eigentum der Ehefrau in der Gemeinde A.\_\_\_\_\_, der seit 2004 an den Sohn verpachtet war) anzutreffen. Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer eine Tätigkeit als Rinderbesamer auf Teilzeitbasis ausübte, seit Juli 2005 zusammen mit Partnern, auf eigene Rechnung und mit Geschäftsadresse in A.\_\_\_\_\_. Schliesslich hilft der Beschwerdeführer anerkanntermassen seinem Sohn auf dessen Landwirtschaftsbetrieb aus, der sich nur wenige Kilometer vom [Hof A.A.\_\_\_\_\_] befindet. Unter diesen Umständen und angesichts der fehlenden Kooperationsbereitschaft des Beschwerdeführers bei der Ermittlung seines effektiven Steuerdomizils (...) ist der Schluss der Vorinstanz nicht zu beanstanden, sein steuerrechtlicher Wohnsitz sei ab dem 1. Januar 2004 A.\_\_\_\_\_ gewesen" (Urteil des BGer 2C\_634/2007 E. 4.3). Wesentliches Kriterium für die Annahme eines Steuerdomizils in der Gemeinde A.\_\_\_\_\_ im Jahr 2004 war nach dem Gesagten (neben der fehlenden Kooperationsbereitschaft), dass es sich beim Landwirtschaftsbetrieb A.A.\_\_\_\_\_, welcher der (ehemaligen) Ehefrau des Beschwerdeführers gehört, um die "Familienniederlassung" mithin das Familiendomizil handelte. Dieser Schluss lässt sich für die Steuerperioden ab 2009 nicht ohne weiteres mehr aufrechterhalten. 2009 wurde die Ehe des Beschwerdeführers geschieden. Im Rubrum des Scheidungsurteils vom (Datum) 2009 wurde die Ex-Ehefrau unter einer Wohnadresse in D.\_\_\_\_\_ (LU) angeführt, der Beschwerdeführer unter der Adresse in B.B.\_\_\_\_\_ (ZG). Zudem waren die im Jahr 2004 teilweise noch minderjährigen Kinder (geb. [...], [...] und [...]) zwischenzeitlich erwachsen. Sodann wohnte der Sohn, der den Landwirtschaftsbetrieb ab 2004 in Pacht genommen hatte, in den hier strittigen Steuerperioden zusammen mit seiner Lebenspartnerin - und gemäss eigenen Angaben ohne Eltern (dazu später noch: E. 3.4.1) - im Wohnhaus des Landwirtschaftsbetriebs.

### **E. 3.3.2**

Damit hat der Beschwerdeführer aufgezeigt, dass sich die Sachumstände im Vergleich zu den bereits rechtskräftig veranlagten Steuerjahren bis 2008 wesentlich verändert haben. Bei dieser Aktenlage bestehen erhebliche Zweifel daran, dass der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt in den Jahren 2009 bis 2012 noch in der Gemeinde A.\_\_\_\_\_ hatte. Dem Beschwerdeführer ist es damit gelungen, den Gegenbeweis (durch Entkräftung der Vermutungsfolge) zu erbringen und die natürliche Vermutung für den Weiterbestand des bisherigen Hauptsteuerdomizils umzustossen (E. 2.5). Folglich obliegt es der beweisbelasteten Steuerverwaltung des Kantons Luzern, die einen steuerrechtlichen Wohnsitz des Beschwerdeführers begründenden Tatsachen nachzuweisen (E. 1.5.1 und E. 2.5).

### **E. 3.4**

Die Annahme eines steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt - neben der Absicht des dauernden Verbleibens - den Nachweis des physischen Aufenthalts voraus (E. 2.3). Der Aufenthalt bedingt zumindest eine Wohn- und damit Übernachtungsgelegenheit zur freien Benützung und auch effektive Übernachtungen in einer solchen Unterkunft (E. 2.3.1). Es ist also zu prüfen, ob vorliegend der Beschwerdeführer in den Jahren 2009 bis 2012 über eine solch frei benutzbare Übernachtungsgelegenheit in der Gemeinde A.\_\_\_\_\_ verfügte.

#### **E. 3.4.1**

Den Akten lassen sich hinsichtlich der wohnlichen Gegebenheiten auf dem Landwirtschaftsbetrieb bzw. der entsprechenden Wohnliegenschaft A.A.\_\_\_\_\_ keine Details entnehmen. Unbestritten ist, dass in den Jahren 2009 bis 2012 der Sohn, der den Hof

bewirtschaftet, mit seiner Lebenspartnerin im Wohnhaus A.A. \_\_\_\_\_ gewohnt hat (angefochtene Verfügung E. 3.2.1), was auch von der Steuerverwaltung Luzern nicht in Abrede gestellt wird (obwohl der in den Akten liegende Pachtvertrag [auch Beschwerdebeilage 5] keine klaren Bestimmungen über den dem Sohn zugeteilten Wohnraum enthält). Der Sohn bestätigte am 14. August 2012 sodann schriftlich, dass seine Eltern nicht bei ihm übernachtet haben (Beschwerdebeilage 7, bereits in den Vorakten). Aufgrund der engen Verwandtschaft der Betroffenen kommt dieser Bestätigung zwar kein besonders hoher Beweiswert zu. Dennoch ist nicht von der Hand zu weisen, dass ein Zusammenleben von erwachsenen Kindern, die in einer eigenen Partnerschaft leben, mit ihren Eltern in derselben Wohnung heute nicht mehr der Regel entspricht und folglich nicht leichthin anzunehmen ist. Aufgrund dieser Indizien ist eine frei benutzbare Übernachtungsmöglichkeit in A. \_\_\_\_\_ eher zu verneinen.

#### **E. 3.4.2**

Aus den Akten ergibt sich sodann, dass der Beschwerdeführer auch in den Jahren 2009 bis 2012 als Eigentümer mehrerer Liegenschaften und zweier Gesellschaften im Kanton Luzern und auch mit Blick auf seine in diesem Kanton wohnhaften Familienangehörigen, insbesondere den in A. \_\_\_\_\_ wohnhaften Sohn, geschäftlich und persönlich mit dem Kanton Luzern verbunden blieb. Entgegen der Auffassung der ESTV vermögen aber weder eine blosse Postfachadresse in A. \_\_\_\_\_ (die zudem gemäss Bestätigung der Post ab 2008 auf den Sohn gelautet haben soll [Beschwerdebeilage 20]) noch zwei Todesanzeigen, in welchen der Beschwerdeführer zusammen mit seiner Ex-Ehefrau und den Kindern unter dem Hinweis «A.A. \_\_\_\_\_» (als Teil der Gemeinde A. \_\_\_\_\_) erwähnt wird, eine physische Präsenz bzw. das Vorhandensein einer frei verfügbaren Unterkunft in A. \_\_\_\_\_ zu beweisen (anders: angefochtene Verfügung E. 4.3.2 ff.). Dasselbe gilt bezüglich des auf den Beschwerdeführer im Kanton Luzern immatrikulierten Traktors, der auf dem Landwirtschaftsbetrieb A.A. \_\_\_\_\_ stationiert war (vgl. dazu angefochtene Verfügung E. 4.4). Auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer für seine Erwerbstätigkeit als Rinderbesamer auf ein Fahrzeug angewiesen war, und dazu regelmässig das Zweitfahrzeug seines in A. \_\_\_\_\_ wohnhaften Sohnes benutzte, stellt keinen rechtsgenügenden Beweis - weder für sich allein noch im Kontext der übrigen Berührungspunkte - für eine frei verfügbare Übernachtungsmöglichkeit und effektive Übernachtungen in A. \_\_\_\_\_ dar (anders: angefochtene Verfügung E. 4.4). Denn es fehlen vorliegend konkrete Anhaltspunkte dafür, dass - wie die ESTV behauptet und der Beschwerdeführer bestreitet (Beschwerde Ziff. 6.3) - das Fahrzeug jeden Abend zurück nach A. \_\_\_\_\_ gebracht wurde. Ebenso wenig könnte aus dem von der ESTV angenommenen Schwerpunkt der geschäftlichen und beruflichen Interessen und dem überwiegend faktischen Arbeitsort im Kanton Luzern auf eine Übernachtungsmöglichkeit bzw. effektive Übernachtungen in A. \_\_\_\_\_ geschlossen werden: Der Beschwerdeführer macht Wohnsitz in B. \_\_\_\_\_, Kanton Zug, geltend. Bei dieser geografischen Ausgangslage ist es ohne weiteres möglich, dass der Beschwerdeführer zu seinen beruflichen Einsatzorten im Kanton Luzern jeweils von B. \_\_\_\_\_ aus aufgebrochen ist. Die Annahme einer Übernachtungsgelegenheit in der Gemeinde A. \_\_\_\_\_ drängt sich daher auch unter diesem Aspekt nicht auf.

#### **E. 3.4.3**

Nach dem Gesagten lässt sich aus den aktenkundigen Indizien nicht folgern, dass der Beschwerdeführer in der Gemeinde A. \_\_\_\_\_ in den hier relevanten Steuerperioden 2009 bis 2012 über eine frei verfügbare Übernachtungsmöglichkeit verfügt und dort auch effektiv

übernachtet hat.

#### **E. 3.4.4**

Anders sieht es für die Gemeinde B.\_\_\_\_\_ (genauer B.B.\_\_\_\_\_) im Kanton Zug aus: Diesbezüglich hat der Beschwerdeführer einen Untermietvertrag und schriftliche Bestätigungen von einzelnen Personen eingereicht, wonach er an der von ihm angegebenen Adresse in B.B.\_\_\_\_\_ gewohnt und gelebt haben soll (Beschwerdebeilagen 10, 11, 16, 17; alle bereits in den Vorakten). Diese Wohnadresse (kein Postfach) hat der Beschwerdeführer im Verkehr mit Behörden benutzt (angefochtene Verfügung E. 4.3.1) und sie wurde auch von verschiedenen Behörden und Institutionen verwendet, wie namentlich das Scheidungsurteil und weitere vom Beschwerdeführer im kantonalen Verfahren eingereichte Dokumente zeigen (Vorakten, namentlich Beilage 24 zur Beschwerde ans Kantonsgericht Luzern). Der Beschwerdeführer hat neben der Schriftenverlegung in diese Gemeinde dort auch die Steuererklärungen eingereicht. Der Widerruf der definitiven Veranlagungen durch die Steuerverwaltung des Kantons Zug erfolgte erst zu einem späteren Zeitpunkt (Sachverhalt Bst. D). Freilich verkennt das Gericht nicht, dass der Beweiswert der vom Beschwerdeführer ins Recht gelegten Dokumente und Bestätigungen nicht besonders hoch ist. Zu Recht etwa führt die Vorinstanz im Zusammenhang mit dem Untermietvertrag aus, dass dieser insbesondere hinsichtlich des tiefen Mietzinses von Fr. 50.--, nicht vollends zu überzeugen vermag und es ist nachvollziehbar, dass es für die ESTV (die im Zeitpunkt ihres Entscheids noch nicht von einer Partnerschaft ausgehen konnte) ungewöhnlich erschien, dass ein über 50-jähriger geschiedener Mann, der in guten wirtschaftlichen Verhältnissen lebt, in eine Wohngemeinschaft einzieht (angefochtene Verfügung E. 4.2.1 und E. 5). Auch die schriftlichen Bestätigungen des Vermieters/Mitbewohners (bzw. Lebenspartners), der Nachbarin, eines Freundes und des Sohnes sind mit Blick auf deren Beziehungsnähe zum Beschwerdeführer mit Vorsicht zu würdigen. Dennoch kann diesen - vom Beschwerdeführer auch als Zeugen/Auskunftspersonen aufgerufenen - Personen bzw. deren Bestätigungen nicht von vornherein jegliche Glaubwürdigkeit bzw. Glaubhaftigkeit abgesprochen werden. Es liegt in der Natur der Sache, dass es primär Personen aus dem nächsten Umfeld sind, die darüber Aufschluss zu geben vermögen, wo eine Person regelmässig ihre Nächte und freie Zeit verbringt. Sodann ist anzumerken, dass der Beschwerdeführer für den ungewöhnlich tiefen Mietzins zumindest Erklärungen beibringt: So soll er dem Vermieter, der nach den Angaben des Beschwerdeführers gleichzeitig Geschäftsführer seines Rinderbesamungsdienstes war, zusätzlich unter dem Titel "Miete Büroräumlichkeiten" einen Mietbeitrag von Fr. 250.-- geleistet haben (hierfür liegt ebenfalls ein Mietvertrag vor [Beschwerdebeilage 13, wie auch bereits in den Vorakten]). Weiter soll es sich bei seinem Vermieter/Mitbewohner - wie er nun erstmals in der Beschwerde vorbringt - um seinen damaligen Lebensgefährten gehandelt haben, was Letzterer auch schriftlich bestätigt hat (vgl. Beschwerdebeilage 14). Dies relativiert die Zweifel betreffend die geltend gemachte Wohnsituation. Was das Fehlen von bereits im kantonalen wie auch im vorinstanzlichen Verfahren vom Beschwerdeführer verlangten genaueren Auskünfte und Belegen (etwa Kreditkartennachweise, Nachweise über Bargeldbezüge, Stromrechnungen etc.) betrifft, so hat die Vorinstanz zu Recht die Mitwirkung des Beschwerdeführers bemängelt (angefochtene Verfügung E. 4.2.3 f., E. 4.5.1, E. 4.5.4, E. 4.5.6.2). Dennoch liefert der Beschwerdeführer auch in diesem Zusammenhang zumindest teilweise nachvollziehbare Erklärungen für die Absenz der geforderten Nachweise. So erscheint es nicht abwegig, dass er keine Kreditkarte bzw.

Debitkarte besass (Eingabe des Beschwerdeführers an die ESTV vom 4. Juli 2017, Rz. 16 ff. [Vorakten, act. 9]) und somit keine Kreditkartenabrechnungen oder weitere elektronische Zahlungsspuren vorweisen konnte. Der Beschwerdeführer verfügte sodann offenbar über viel Bargeld, das aus den Mieterträgen seiner Liegenschaften stammte (Beschwerdebeilage 15; angefochtene Verfügung E. 4.5.6.4). Aus dem Fehlen von Belegen lässt sich also vorliegend nicht folgern, dass sich der Beschwerdeführer nicht in B.B. \_\_\_\_\_ aufgehalten, namentlich, dass ihm keine frei benutzbare Übernachtungsmöglichkeit an der von ihm angegebenen Wohnadresse zur Verfügung stand. Unter Würdigung der gesamten Umstände kann als erwiesen gelten, dass der Beschwerdeführer in B. \_\_\_\_\_ im Kanton Zug über eine Unterkunft verfügt hat.

### **E. 3.5**

Nach dem Gesagten ist gestützt auf die Akten als Beweisergebnis festzuhalten, dass der Nachweis eines physischen Aufenthalts des Beschwerdeführers bzw. von Übernachtungen in B. \_\_\_\_\_ (Zug) erbracht ist, während dies für A. \_\_\_\_\_ (Luzern) nicht der Fall ist. Allerdings stellt sich vor einer definitiven Entscheid in der Sache noch die Frage, ob die Vorinstanz bzw. die kantonale Steuerverwaltung den Sachverhalt, namentlich in Bezug auf die Wohnverhältnisse auf dem Bauernhof A.A. \_\_\_\_\_ in A. \_\_\_\_\_, genügend abgeklärt haben bzw. ob diesbezüglich weitere Beweismassnahmen zu treffen sind. Zwar dürfte es auch heute noch möglich sein, genaueres über die Wohnverhältnisse auf dem Landwirtschaftsbetrieb A.A. \_\_\_\_\_ in den Jahren 2009 bis 2012 in Erfahrung zu bringen. Schwieriger ist der Nachweis, dass allfällige Übernachtungsmöglichkeiten dem Beschwerdeführer zur freien Benützung zur Verfügung standen und in welchem Ausmass sie von ihm tatsächlich genutzt wurden. Es müssten also weitere Auskünfte von Familienmitgliedern, unter Umständen auch von allfälligen Nachbarn, eingeholt werden. Dass sich daraus neue und vor allem verlässliche Erkenntnisse gewinnen lassen, erscheint unwahrscheinlich. Der auf dem Hof A.A. \_\_\_\_\_ wohnhafte Sohn hat bereits schriftlich bestätigt, dass sein Vater nicht bei ihm übernachtet habe. Es ist nicht davon auszugehen, dass sich der Sohn heute anders äussern würde. Auch von weiteren Familienmitgliedern ist nicht zu erwarten, dass sie sich in dieser Sache gegen den Beschwerdeführer stellen. Schliesslich ist auch mit Blick auf die zeitliche Komponente zu bezweifeln, dass sich jemand nach fast zehn Jahren noch verlässlich erinnern soll, wann der Beschwerdeführer wo und wie oft übernachtet hat. Es ist folglich davon auszugehen dass sich heute der Nachweis, dass dem Beschwerdeführer in den Jahren 2009 bis 2012 in der Gemeinde A. \_\_\_\_\_ eine frei benutzbare Unterkunft zur Verfügung stand, die er zudem regelmässig benutzte, nicht mehr erbringen lässt. In antizipierter Beweiswürdigung ist daher von der Anordnung weiterer Beweismassnahmen abzusehen (E. 1.5.2).

### **E. 3.6**

Zusammenfassend ergibt sich, dass der beweisbelasteten (E. 3.3.2 in fine, E. 1.5.1 und E. 2.5) Steuerverwaltung des Kantons Luzern der Nachweis eines steuerrechtlichen Wohnsitzes des Beschwerdeführers in der Gemeinde A. \_\_\_\_\_ nicht gelungen ist. Gleichzeitig besteht im Sinne des "physischen Aufenthalts" ein hinreichender Anknüpfungspunkt im Kanton Zug. Weil vorliegend mithin nur von einem Aufenthaltsort (mit Übernachtungsmöglichkeit) im Kanton Zug und nicht von zwei Aufenthaltsorten (in den Kantonen Zug und Luzern) auszugehen ist, erübrigt es sich, die einzelnen aktenkundigen Beziehungen und Berührungspunkte des Beschwerdeführers zu den beiden in Frage stehenden Kantonen resp. Gemeinden gegeneinander abzuwägen (E. 2.4.1 f.).

Auch ist bei diesem Ergebnis davon auszugehen, dass das zweite Kriterium des steuerrechtlichen Wohnsitzes - nämlich die Absicht des dauernden Verbleibens - für die Gemeinde B.\_\_\_\_\_ (B.B.\_\_\_\_\_) im Kanton Zug erfüllt war (E. 2.3.2). Das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers befand sich somit für die Steuerjahre 2009 bis 2012 in der Gemeinde B.\_\_\_\_\_ im Kanton Zug. Damit ist der Kanton Zug für die Veranlagung der direkten Bundessteuer betreffend den Beschwerdeführer in diesen Steuerperioden zuständig. Die Beschwerde ist gutzuheissen und die Verfügung der ESTV vom 27. Juni 2018 ist aufzuheben.

#### **E. 4**

Abschliessend bleibt auf die Kosten- und Entschädigungsfolge einzugehen.

##### **E. 4.1**

Ausgangsgemäss haben der Beschwerdeführer und die Steuerverwaltung des Kantons Zug keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 1'500.-- ist dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der ESTV können als Vorinstanz und Bundesbehörde ebenfalls keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Anderen als Bundesbehörden, die Beschwerde führen und unterliegen, werden jedoch Verfahrenskosten auferlegt, soweit sich der Streit um vermögensrechtliche Interessen von Körperschaften oder autonomen Anstalten dreht (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Kantone bzw. kantonalen Behörden sind damit nicht von der Kostenpflicht befreit, da es für sie um vermögensrechtliche Interessen geht (sie erhalten einen Anteil an der von ihnen erhobenen direkten Bundessteuer [Art. 128 Abs. 4 BV und Art. 196 Abs. 1 DBG]). Damit sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens, die auf Fr. 1'500.-- festzusetzen sind (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), der unterliegenden Steuerverwaltung des Kantons Luzern aufzuerlegen (vgl. Urteil des BVGer A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 5.1).

##### **E. 4.2**

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug verlangt keine Parteientschädigung. Eine solche ist ihr einerseits als Behörde, die als Partei auftritt (Art. 7 Abs. 3 VGKE) - und die daher in der Regel keinen Anspruch auf Parteientschädigung hat -, sowie andererseits aufgrund des geringen Aufwandes auch nicht zuzusprechen (Art. 7 Abs. 4 VGKE i.V.m. Art. 8 Abs. 1 und Art. 13 VGKE). Dem anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer ist hingegen eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Diese ist mangels Kostennote praxisgemäss auf gesamthaft Fr. 2'250.-- (inkl. MWST) festzusetzen. Der entsprechende Betrag ist von der Steuerverwaltung des Kantons Luzern und der ESTV je hälftig unter solidarischer Haftung an den Beschwerdeführer zu entrichten (vgl. Urteile des BVGer A-5086/2013 E. 4, A-5044/2011 E. 5.2).

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