



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 30. September 2015 (810 15 71)

Steuern und Kausalabgaben

Steuerrechtlicher Wohnsitz (Direkte Bundessteuer 2012)

_____ Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Christian
Haidlauf, Claude Jeanneret, Niklaus Ruckstuhl, Markus Mattle,
Gerichtsschreiber Stefan Suter

_____ Parteien **A.**_____, Beschwerdeführer, vertreten durch **B.**_____

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal,
Beschwerdegegnerin

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

_____ Beigeladene **Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**, Eigerstrasse 65, Postfach,
3003 Bern

_____ Betreff Direkte Bundessteuer 2012
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 5. Dezember 2014)

A. Der deutsche Staatsangehörige A.____ war seit dem Jahr 2006 bei der C.____ GmbH in Basel angestellt und wohnte in D.____ (BL). Ab dem 26. September 2011 und im gesamten Jahr 2012 wurde er von seinem Arbeitgeber in Lagos (Nigeria) eingesetzt.

B. Am 23. Januar 2014 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) A.____ für die Staats- und die direkte Bundessteuer 2012. Dagegen liess dieser am 14. Februar 2014 Einsprache erheben. Er machte hauptsächlich geltend, er habe im Jahr 2012 im Ausland gearbeitet und sich nur an wenigen Tagen in der Schweiz aufgehalten, weshalb sein Arbeitseinkommen in der Schweiz nicht steuerbar sei. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 5. August 2014 hinsichtlich der bestrittenen Steuerpflicht in der Schweiz ab, da der Steuerpflichtige im Jahr 2012 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in C.____ gehabt habe.

C. Gegen diesen Entscheid beschwerte sich A.____, vertreten durch B.____, Steuerberater, am 1. September 2014 beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Er beantragte, die subjektive Steuerpflicht sei zu verneinen und auf eine Besteuerung sei zu verzichten. Das Steuergericht wies die Beschwerde mit Entscheid vom 5. Dezember 2014 ab.

D. Mit Eingabe vom 20. März 2015 hat A.____, weiterhin vertreten durch B.____, beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsgericht (Kantonsgericht), gegen den Entscheid des Steuergerichts Beschwerde erhoben. Er beantragt, die Steuerhoheit der Schweiz sei für das Steuerjahr 2012 zu verneinen und der Beschwerdeführer sei von einer Steuerpflicht in der Schweiz zu entbinden, respektive seien das steuerbare Einkommen, das steuerbare Vermögen und die Verrechnungssteuer 2012 mit null Franken festzusetzen. Eventualiter sei die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen zwecks Untersuchung und Feststellung der bestrittenen Steuerhoheit im betreffenden Steuerjahr 2012. Sinngemäss beantragt er weiter die Kostenbefreiung und die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Zur Begründung bringt er im Wesentlichen vor, er habe ab September 2011 in Lagos (Nigeria) gearbeitet. Seine Wohnung in C.____ habe er am 10. Dezember 2011 seinem Nachmieter übergeben und seine persönlichen Effekten in Deutschland eingelagert. Bis im Juli 2014 habe er in Nigeria gelebt und gearbeitet. Seine Freizeit habe er auf den Philippinen bei seiner Ehefrau verbracht. Heute wohne er in Abu Dhabi. Nach der Auflösung des Haushalts habe sich sein Lebensmittelpunkt ins Ausland verschoben und er sei nicht mehr in die Schweiz zurückgekehrt. Mit seinem Wegzug Ende 2011 habe er seinen Wohnsitz in der Schweiz vollumfänglich aufgegeben, weswegen dannzumal seine Steuerpflicht in der Schweiz geendet habe.

E. In seiner Stellungnahme vom 15. April 2015 beantragt das Steuergericht die Abweisung der Beschwerde und verweist auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids.

F. Die Steuerverwaltung stellt in ihrer Vernehmlassung vom 20. April 2015 den Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung**:

1. Nach Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 141 ff. DBG und §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Das Kantonsgericht prüft somit den vorliegend angefochtenen Entscheid mit voller Kognition.

3. Strittig und zu beurteilen ist vorliegend, ob der Beschwerdeführer im Jahr 2012 in der Schweiz steuerpflichtig war.

4.1 Der Beschwerdeführer weist Beziehungen zu mehreren Staaten auf. Das schweizerische Steuerrecht bestimmt, inwieweit die Schweiz bei Personen mit Auslandbezug das Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt (subjektive und objektive Steuerpflicht). Die nach dem schweizerischen Aussensteuerrecht bestehende Steuerpflicht wird durch allfällige Doppelbesteuerungsabkommen gegebenenfalls wieder eingeschränkt (vgl. MARTIN ARNOLD/ALFRED MEIER/PETER SPINLER, Steuerpflicht bei Auslandbezug, in: ASA 70 2001, Rz. 41 ff.). Zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Nigeria besteht allerdings kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Besteuerung von Einkommen. Ob der Beschwerdeführer im Jahr 2012 seinen Steuerwohnsitz weiterhin in C._____ hatte und daher in der Schweiz der Steuerpflicht für die direkte Bundessteuer unterworfen ist, beurteilt sich folglich allein nach den anwendbaren Bestimmungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer.

4.2 Die Einkommensbesteuerung in der Schweiz setzt eine enge Beziehung zu diesem Land voraus. Das schweizerische Steuerrecht knüpft die subjektive Steuerpflicht dabei grundsätzlich nicht an die Staatsangehörigkeit der steuerpflichtigen Person, sondern an deren Wohnsitz an. Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Das DBG definiert den steuerrechtlichen Wohnsitz selbständig. 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). Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt sich damit aus einem objektiven, äusseren (Aufenthalt) und einem subjektiven, inneren Element (Absicht) zusammen (Urteil des BGer 2C_627/2011 / 2C_653/2011 vom 7. März 2012 E. 4.1).

4.3 Der steuerrechtliche Wohnsitz einer Person befindet sich dort, wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt. 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 (BGE 138 II 300 E. 3.2; BGE 132 I 29 E. 4). Das objektive Merkmal des steuerrechtlichen Wohnsitzes bildet das tatsächliche Verbleiben am fraglichen Ort (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Rz. 13 zu Art. 3 DBG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS-ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Bern 2009, Rz. 8 zu Art. 3 DBG). Dabei ist hier kein ununterbrochener Aufenthalt notwendig (LOCHER, a.a.O., Rz. 13 zu Art. 3 DBG). Das subjektive Merkmal des steuerrechtlichen Wohnsitzes bildet die Absicht dauernden Verbleibens. Dabei ist von objektiven, äusseren Umständen auf innere Tatsachen zu schliessen. 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. Die Absicht eines länger dauernden Verbleibens ist gegeben, wenn sich aus den gesamten äusseren Umständen erschliesst, dass die Person auf unbestimmte Zeit und nicht nur vorübergehend an einem bestimmten Ort verweilen will (BGE 132 I 29 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz. 17 f. zu Art. 3 DBG). Ein einmal begründeter steuerrechtlicher Wohnsitz besteht in der Schweiz selbst dann weiter, wenn sich die Person längere Zeitabschnitte im Ausland aufhält, sofern der Wille, den Ort in der Schweiz als Mittelpunkt der Lebensinteressen aufrecht zu erhalten, durch gewisse Beziehungen zu ihm in Erscheinung tritt (ARNOLD/MEIER/SPINNLER, a.a.O., Rz. 12).

4.4 Gemäss Art. 8 Abs. 2 DBG endet die Steuerpflicht in der Schweiz unter anderem mit dem Wegzug des Steuerpflichtigen aus der Schweiz. Nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügt für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland allerdings nicht, 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 in Anlehnung an den Wohnsitzbegriff im Zivilgesetzbuch 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; Urteil des BGer 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.3). Für die Anerkennung eines Wohnsitzes im Ausland hat die pflichtige Person demnach die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes in der Schweiz (durch Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz) und die Begründung eines neuen steuerrechtlichen Wohnsitzes im Ausland nachzuweisen. Es genügt nicht, dass zu einem Ort im Ausland irgendwelche losen Beziehungen geknüpft werden. Erforderlich ist vielmehr, dass sich die Person mit der Absicht dauernden Verbleibens dort aufhält (BGE 138 II 300 E. 3.4 m.w.H.; Urteil des BGer 2C_1107/2014 vom 14. September 2015 E. 4.2; ARNOLD/MEIER/SPINNLER, a.a.O., Rz. 20). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, besteht nach dem Gesagten das bisherige Domizil fort (Urteil des BGer 2C_855/2014 / 2C_856/2014 vom 11. September 2015 E. 4.2; Urteil des BGer 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.4).

5.1 Das Steuergericht kam in seinen Erwägungen zum Schluss, der Beschwerdeführer habe seine Beziehungen zur Schweiz gelöst. Es sei weiter davon auszugehen, dass er auf-

grund seiner mittlerweile veränderten familiären Situation (Heirat mit einer philippinischen Staatsangehörigen) und seinen neuen beruflichen Verhältnissen nicht wieder in die Schweiz zurückkehren werde. Allerdings genüge die Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz für die Verneinung der Steuerpflicht nicht, es müsse vielmehr der Nachweis der Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland vorliegen. Dieser Nachweis sei dem Beschwerdeführer misslungen, da er lediglich einen Aufenthalt, nicht aber eine Wohnsitznahme, in Lagos belegt habe. Somit bleibe für das Jahr 2012 der steuerliche Wohnsitz in der Schweiz bestehen.

5.2 Der Beschwerdeführer wendet dagegen ein, aus der streng territorial konzipierten Steuerhoheit folge, dass der faktische und nicht der fiktive Wohnsitz massgebend sei. Werde der Wohnsitz in der Schweiz aufgegeben, entfalle die Unterwerfung unter die schweizerischen Steuergesetze. Er habe im Jahr 2011 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in C.____ gehabt. Am 10. Dezember 2011 habe er mit der Wohnungsabgabe jedoch sein Domizil aufgegeben und sei nach Lagos gezogen. Im Jahr 2012 habe er in Nigeria gelebt und gearbeitet. Er habe dort aus Sicherheitsgründen in einem Hotel gewohnt. Die Urlaubstage habe er bei seiner damaligen Verlobten auf den Philippinen verbracht, wo sie gemeinsam eine Wohnung gemietet hätten. Sowohl Lagos als auch die Philippinen seien objektiv als neuer Wohnsitz zu betrachten. Nach dem Wegzug im Dezember 2011 habe er nie mehr in der Schweiz gewohnt. Sein Aufenthalt in Nigeria habe letztlich bis Juni 2014 gedauert, so dass vorliegend nicht von einem bloss vorübergehenden Auslandsaufenthalt gesprochen werden könne. Seit Juli 2014 arbeite und lebe er zusammen mit seiner Ehefrau im Emirat Abu Dhabi (Vereinigte Arabische Emirate). Er habe seine Verbindungen zur Schweiz im Jahr 2011 endgültig aufgelöst, weshalb die Steuerpflicht für das Jahr 2012 entfallen sei.

6.1 Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers und der Vorinstanz erscheint es vorliegend zweifelhaft, ob der Beschwerdeführer in der relevanten Zeitperiode seine Verbindungen zur Schweiz endgültig aufgelöst hatte. Es bestehen zwar Anhaltspunkte für einen Wegzug. So kündigte er Ende 2011 seine Wohnung, liess die Wohnungseinrichtung in Deutschland einlagern und befand sich während des ganzen Jahres 2012 in einem Arbeitseinsatz in Lagos, wobei er nur unregelmässig und jeweils nur für kurze Zeit nach C.____ zurückkehrte. Diese Umstände allein vermögen allerdings noch keine Loslösung vom bisherigen Wohnsitz zu belegen. Vielmehr liegen gewichtige Indizien vor, welche gegen einen endgültigen Wegzug zum damaligen Zeitpunkt sprechen. So hat der Beschwerdeführer seine Post nicht etwa nach Lagos oder in seine Heimat Deutschland, sondern an eine andere Adresse in C.____ umleiten lassen. Der von ihm bevollmächtigte Empfänger führt im eingereichten Bestätigungsschreiben vom 29. August 2014 aus, dass er ab Jahresbeginn 2012 bis Ende Juli 2014 die an den Beschwerdeführer gerichtete Post entgegen genommen und an diesen weitergeleitet habe. Der Beschwerdeführer habe ursprünglich beabsichtigt, nach seinem Einsatz in Nigeria wieder in die Schweiz zurückzukehren. Auch die bei den Akten liegende E-Mail-Korrespondenz des Beschwerdeführers mit der Gemeindeverwaltung C.____ lässt nicht unbedingt auf einen Wegzug schliessen. So bat der Beschwerdeführer am 24. April 2012 die Gemeindeverwaltung, seine alte Postadresse zumindest für fünf bis sechs Monate zu belassen, bis seine weitere berufliche Zukunft geklärt sei, und damit er weiterhin seinen Pflichten als treuer Gemeindegänger nachkommen könne. Auch in der am 3. Juni 2013 eingereichten Steuererklärung findet sich kein

Hinweis auf einen Wegzug. Als Adresse wird immer noch C.____ angegeben und als Arbeitsort Lagos. Wäre der Beschwerdeführer nicht von einem Wohnsitz in C.____ ausgegangen, hätte er auch kaum Berufskosten als Wochenaufenthalter in Abzug gebracht. Erst im Rahmen seiner Einsprache vom 14. Februar 2014 führte er erstmals aus, sein Einkommen sei im Ausland erzielt worden und deshalb in der Schweiz nicht steuerbar. Aber selbst in der Einsprache behauptete er noch keine Wohnsitzverlegung ins Ausland. Bei einer Gesamtbetrachtung der Umstände erscheint es nach dem Ausgeführten mehr als fraglich, ob im vorliegenden Fall für den relevanten Zeitraum von einem Wegzug und einer Lösung der Verbindung zum bisherigen Wohnsitz die Rede sein kann. Die Frage braucht - wie nachfolgend zu zeigen sein wird - jedoch nicht weiter vertieft zu werden.

6.2 Der Beschwerdeführer vertritt den Standpunkt, dass mit der Aufgabe des Wohnsitzes die streng territorial konzipierte Steuerhoheit des Kantons resp. der Schweiz entfalle und die steuerpflichtige Person so lange ohne steuerrechtlichen Wohnsitz bleibe, bis sie einen neuen begründet habe. Im Gegensatz zum zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff sei steuerrechtlich der faktische und nicht der fiktive Wohnsitz einer Person massgebend. Diese Rechtsauffassung ist bei internationalen Verhältnissen unzutreffend: Wie oben in Erwägung 4.4 ausgeführt wurde, bleibt nach der bundesgerichtlichen Praxis ein einmal in der Schweiz begründeter Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen im Ausland bestehen. Für die Bejahung des Fortbestandes des Steuerdomizils sprechen nach der Rechtsprechung der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, die Rechtssicherheit sowie das Verhindern von Rechtsmissbräuchen (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.6). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers genügt es vorliegend somit nicht, die Auflösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu belegen. Entscheidend und vom Beschwerdeführer nachzuweisen ist vielmehr, dass er massgebliche Beziehungen - im Sinne einer Ansässigkeit - zu einem konkreten Ort im Ausland aufgebaut und somit nach den gesamten Umständen einen neuen Wohnsitz begründet hat. Einziger Hinweis auf die Begründung eines neuen Wohnsitzes in Lagos sind vorliegend die ins Recht gelegten Hotelrechnungen. Wer im Auftrag seines Arbeitgebers an einem bestimmten Ort im Ausland über längere Zeit zusammen mit seinen Arbeitskollegen in einem Hotel wohnt und aus dem Koffer lebt (vgl. E-Mail des Beschwerdeführers an die Gemeindeverwaltung C.____ vom 24. April 2012), hat alleine durch diesen Umstand am betreffenden Ort offensichtlich noch keinen Wohnsitz begründet. Der eingereichte Mietvertrag für eine Wohnung auf den Philippinen vermag darüber hinaus von vornherein keine Wohnsitznahme in Lagos zu belegen. Der Beschwerdeführer behauptet selber nicht, dass er in irgendeiner signifikanten Weise Beziehungen zu Lagos aufgebaut habe und die Stadt zum Mittelpunkt seiner Lebensinteressen geworden sei. Er legt auch nicht dar, dass er sich etwa in Lagos bei den lokalen Behörden angemeldet, sich bei der deutschen Auslandsvertretung registriert oder in Nigeria Steuern bezahlt habe. Soweit er im Sinne eines Eventualvorbringens die Begründung eines Wohnsitzes auf den Philippinen geltend macht, so genügt hierzu der zusammen mit seiner damaligen Verlobten - notabene erst am 29. Mai 2012 - abgeschlossene Mietvertrag für eine Wohnung ebenso wenig. Nicht einmal das grundlegende Indiz für eine neue Wohnsitznahme, die Abmeldung am alten Wohnsitz, liegt vor. Der Beschwerdeführer hat sich denn auch erst im Jahr 2014 formell in C.____ nach Abu Dhabi angemeldet. Gesamthaft vermag der Beschwerdeführer folglich eine Wohnsitzverlegung ins Ausland für das Jahr 2012 nicht nachzuweisen.

6.3 Nach dem Gesagten bestand das Steuerdomizil des Beschwerdeführers im Jahr 2012 in C._____ fort, weshalb sein Einkommen für diese Steuerperiode in der Schweiz zu besteuern war. Demzufolge erweist sich seine Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO i.V.m. Art. 144 Abs. 5 DBG ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren sowie die Beweiskosten (§ 20 Abs. 3 VPO). Sie werden der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Dementsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen. Der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 400.-- ist ihm zurückzuerstatten. Ausgangsgemäss ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet. Der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 400.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber