



Entscheid vom 5. Dezember 2014 (510 14 60)

Steuerpflicht in der Schweiz

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. L. Schneider,
Robert Richner, Markus Zeller, Dr. Philippe Spitz, Gerichtsschreiberin I.
Wissler

Parteien **A.** vertreten durch **B.**

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2012**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 23. Januar 2014 wurde der Pflichtige mit einem Einkommen von Fr. 79'443.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-- veranlagt.

2. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob die damalige Vertreterin des Pflichtigen mit Schreiben vom 14. Februar 2014 Einsprache und begehrte, das im Ausland erarbeitete Erwerbseinkommen sei von der Steuer zu befreien. Eventualiter sei das steuerbare Erwerbseinkommen unter Anerkennung der geltend gemachten Gewinnungskosten zu veranlagen. Zur Begründung machte sie geltend, gemäss dem Urteil des Bundesgerichts vom 25. März 2011 stelle sich bei der vorliegenden Konstellation die Frage, ob das in Lagos erzielte Einkommen in der Schweiz besteuert werden dürfe, was auf Grund dieses neuen Urteils verneint werden müsse. Das Bundesgericht stelle klar, dass Arbeitseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einer im Ausland arbeitenden Person nur dann in der Schweiz besteuert werden könne, wenn die Arbeit auch in der Schweiz physisch ausgeübt werde. Dass der Lohn von einem Schweizer Arbeitgeber bezahlt werde, genüge nicht mehr. Der Pflichtige sei gemäss beiliegender Bescheinigung des C. Hotel an 209 Tagen im 2012 in Lagos gewesen. Die restlichen Tage habe er grösstenteils ebenfalls im Ausland verbracht und sei nur wenige Tage in der Schweiz gewesen.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 5. August 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache hinsichtlich der bestrittenen Steuerpflicht in der Schweiz ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, zwischen der Schweiz und Nigeria gebe es kein Doppelbesteuerungsabkommen. Entsprechend sei die steuerliche Beurteilung betreffend die Lohneinkünfte nach innerstaatlichem Steuergesetz zu beurteilen. Der Pflichtige habe gemäss der Einwohnerkontrolle im Jahre 2012 ausschliesslich Wohnsitz in D. gehabt. Laut nachgereichtem Lohnausweis sei von der Schweizerischen Arbeitgeberin keine Quellensteuer abgeführt worden, was ebenfalls für einen hiesigen Wohnsitz und für eine schweizerische Einkommenssteuerpflicht spreche. Demnach sei die veranlagende Stelle im Entscheid zu bestätigen und das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Kanton Basel-Landschaft resp. in der Schweiz zu besteuern.

4. Mit Schreiben vom 1. September 2014 erhob der Vertreter des Pflichtigen gegen diesen Einsprache-Entscheid Rekurs und begehrte, 1. Die Verfahren betr. Staatssteuer 2012 sowie direkte Bundessteuer 2012 seien zu vereinen. 2. Das steuerbare Einkommen, das steuerbare Vermögen und die Verrechnungssteuer 2012 seien mit Fr. 0.-- (null) festzusetzen. 3. Die subjektive Steuerpflicht sei zu verneinen und auf eine Besteuerung mangels Steuerpflicht im Jahre 2012 zu verzichten. 4. Dem Pflichtigen sei eine Parteientschädigung auszusprechen.

Zur Begründung führte er u.a. aus, der Pflichtige sei deutscher Staatsangehöriger und habe unbestrittenerweise im Vorjahr 2011 in D. seinen steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt. Im September 2011 habe er sodann eine Anstellung durch die X. GmbH in Lagos Nigeria angetreten. Die Wohnungsabgabe und somit die Aufgabe seines Domizils habe am 10. Dezember 2011 stattgefunden. Der Rekurrent habe im Jahre 2012 in Lagos, Nigeria gearbeitet und dort gelebt. Eine Rückkehr nach der Auflösung des Haushalts im Dezember 2011 in die Schweiz sei im Jahre 2012 nicht mehr erfolgt.

5. Mit Vernehmlassung vom 7. Oktober 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung brachte sie vor, der Rekurrent habe im Jahre 2012 unbestrittenermassen Lohnesinkommen aus einer schweizerischen Gesellschaft mit Sitz in E. (Schweiz) realisiert. Aufgrund bundesgerichtlicher Rechtsprechung bleibe der bisherige Wohnsitz bis zur Begründung eines neuen erhalten, weswegen der bisherige Wohnort in D. im Jahre 2012 als steuerlicher Anknüpfungspunkt stehen geblieben sei. Ferner bestehe mit Nigeria kein Doppelbesteuerungsabkommen, welches Arbeitseinkommen grundsätzlich dem Ort der tatsächlich ausgeübten Arbeitstätigkeit zuweise. Es bleibe deshalb bei der basellandschaftlichen Steuerhoheit für das im Jahre 2012 erzielte Erwerbseinkommen. Die entstandenen berufsbedingten Auslagen seien im Einsprache-Entscheid korrekt gewährt worden.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung der sich vorliegend stellenden Rechtsfragen wurde der vorliegende Fall nach § 129 Abs. 5 StG dem Fünfergremium zur Beurteilung übertragen.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Zunächst beantragt der Vertreter des Pflichtigen, die Vereinigung der Verfahren betreffend die Staats- sowie die direkte Bundessteuer 2012.

a) Betreffen nach § 7a des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO) vom 16.12.1993 getrennt eingereichte Beschwerden und Klagen den gleichen Gegenstand, so kann die präsidierende Person die Verfahren vereinigen.

b) Vorliegend stehen zwei unterschiedliche Anfechtungsobjekte zur Diskussion, nämlich der Einsprache-Entscheid vom 5. August 2014 betr. die Staatssteuer 2012 sowie der Einsprache-Entscheid vom 5. August 2014 betr. die direkte Bundessteuer 2012 mit jeweils eigenem Rechtsmittel. Insofern handelt es sich nicht um den gleichen Gegenstand auch wenn es sich in der Sache um die gleiche Tat- resp. Rechtsfrage handelt, die es zu beurteilen gilt. Daraus folgend ist der Antrag auf Vereinigung der Verfahren abzuweisen.

3. Strittig ist vorliegend die subjektive Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Landschaft für das Steuerjahr 2012.

a) Gemäss Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 sowie § 4 Abs. 1 StG sind natürliche Personen kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt 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 oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen

gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 StHG). Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt sich damit aus einem objektiven, äusseren (Aufenthalt) und einen subjektiven, inneren Element (Absicht) zusammen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts, 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013, E. 3.1; 2C_678/2013 vom 28.04.2014, E. 2.1, www.bger.ch).

Ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Lagos d.h. Nigeria besteht derzeit noch nicht, weshalb innerstaatliches Recht massgebend ist.

b) Nach Art. 24 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 bleibt der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen.

Jede natürliche Person hat einen Wohnsitz. Dieser kann nur dadurch aufgegeben werden, indem ein neuer, an einem anderen Ort im In- oder Ausland begründet wird. Hat eine Person den Ort ihres bisherigen Wohnsitzes verlassen und noch keinen neuen Wohnsitz begründet so besteht der bisherige Wohnsitz als fiktiver fort (vgl. BSK ZGB I - Staehelin, Art. 24 N 1).

c) Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Steuerrecht befindet sich der steuerrechtliche Wohnsitz einer Person dort, wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt (BGE 138 II 300 E. 3.2 S. 305 f.; 132 I 29 E. 4.1 S. 36; 125 I 54 E. 2 S. 56; 123 I 289 E. 2a S. 293 f.). Die "Absicht dauernden Verbleibens" (Art. 3 Abs. 2 DBG; Art. 3 Abs. 2 StHG; § 7 Abs. 2 StG/TG) setzt nicht voraus, dass die steuerpflichtige Person an einem Ort für immer oder doch für unbestimmte Zeit verbleibt. Es genügt, den Aufenthaltsort bis auf Weiteres zum Mittelpunkt der Lebensverhältnisse zu machen und ihm dadurch eine gewisse Stabilität zu verleihen, selbst wenn mit der Möglichkeit des Wechsels aus bestimmten Gründen zu rechnen ist oder sogar feststeht, dass der Aufenthalt nach einiger Zeit wieder aufhört. Dagegen ist ein bloss vorübergehender (Ausland-) Aufenthalt mit fortdauerndem Willen, den bisherigen Wohnort als Mittelpunkt der Lebensverhältnisse aufrechtzuerhalten, nicht geeignet, einen neuen Wohnsitz zu begründen (vgl. BGE 2C_678/2013 vom 28.04.2014, E. 2.2 mit weiteren Hinweisen, www.bger.ch; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (Hrsg.) Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6 N 8). 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 (vgl. BGE 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014, E. 4.2, www.bger.ch).

d) Nach Auffassung der Lehre ist umstritten, ob Art. 24 Abs. 1 ZGB vom 10. Dezember 1907 auch im internationalen Verhältnis gilt. Gemäss der Ansicht der Autoren des Kommentars zum Interkantonalen Steuerrecht gelten dieselben Grundsätze wie für die Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Kanton. Die Aufgabe des schweizerischen Wohnsitzes setzt weder die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland noch den Abbruch sämtlicher Bande zum bisherigen Lebensmittelpunkt voraus. Vielmehr ist entscheidend, ob sich die äusserlich wahrnehmbaren Umstände derart verändert haben, dass angenommen werden kann, die steuerpflichtige Person habe ihren Lebensmittelpunkt in der Schweiz aufgegeben. Weder die blosser Abmeldung am bisherigen Wohnort noch die Registrierung am neuen ausländischen Aufenthaltsort genügen zur Begründung eines neuen Wohnsitzes. In diesem Sinn ist der bisherige Wohnsitz einer steuerpflichtigen Person, welche die Schweiz verlassen und sich ins Ausland begeben hat - wie bei Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Kanton - als fortbestehend zu betrachten, bis sie ihren Lebensmittelpunkt nachweisbar ins Ausland verlegt und dort einen neuen Wohnsitz begründet hat (vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker, a.a.O., § 6 N 97).

e) Im Entscheid vom 1. Juli 2013 führte das Bundesgericht hinsichtlich des Wohnsitzes im internationalen Verhältnis aus, Art. 24 Abs.1 ZGB ist darüber hinaus analog anwendbar: Der einmal begründete Wohnsitz in der Schweiz bleibt grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes im Ausland bestehen (sog. "rémanence du domicile"; BGE 138 II 300 E. 3.3 S. 306; Urteil 2C_452/2012, 2C_453/2012 vom 7. November 2012 E. 4, in: StE 2013 A 32 Nr. 19; 2C_111/2012 vom 25. Juli 2012 E. 4.3, www.bger.ch).

Im interkantonalen Verhältnis greift die Regelung des Art. 24 Abs. 1 ZGB dagegen nicht (Vgl. BGE 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013, E. 3.3 mit zahlreichen weiteren Hinweisen; ebenso BGE 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014, E. 4.3, www.bger.ch).

4. a) 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. 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. Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, besteht das bisherige Domizil gemäss dem Gesagten fort (vgl. BGE 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014, E. 4.4; BGE 138 II 300 E. 3.3 S. 306, www.bger.ch).

b) Der Vertreter des Pflichtigen bringt hauptsächlich vor, der Rekurrent, welcher deutscher Staatsangehöriger sei, habe seinen Wohnsitz in der Schweiz bereits im November resp. Dezember des Jahres 2011 aufgelöst, indem seine Möbel resp. persönlichen Gegenstände im November/Dezember 2011 nach F., Deutschland in einen gemieteten Lagerraum verbracht worden seien. Im Jahre 2012 habe er in Lagos, Nigeria gearbeitet und auch dort gelebt. Zudem habe er seine Freizeit auf den Philippinen bei der damaligen Verlobten und heutigen Ehefrau verbracht. Heute lebe das Ehepaar gemeinsam in den Vereinigten Arabischen Emiraten in G.. Eine Rückkehr in die Schweiz sei seither nicht erfolgt. Eine fortdauernde schweizerische Steuerpflicht sei daher zu verneinen.

c) Die Steuerverwaltung stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass der Pflichtige bislang nicht nachgewiesen habe, dass er auch tatsächlich einen neuen Wohnsitz in Lagos begründet habe und verwies dabei auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung vom 4. Mai 2012.

d) Zunächst ist festzustellen, dass der vorliegende Fall mit dem von der Steuerverwaltung zitierten Entscheid des Bundesgerichts BGE 138 II 300 vom 4. Mai 2012, welcher als leading case auch unter dem Begriff des „Weltenbummlers“ bekannt geworden ist, nicht vergleichbar ist. Im Unterschied zur vorliegenden Konstellation konnte der Ehemann in dortigem Fall jederzeit in die eheliche Wohnung zurück und hatte in verschiedener Hinsicht einen Bezug zur Schweiz behalten. An einem derartigen Bezug fehlt es vorliegendenfalls klar. Auch ist hier eher davon auszugehen, dass der Rekurrent aufgrund seiner neuen veränderten familiären Situation (Heirat) und seiner beruflichen Situation, zumindest für die Zukunft gesehen, nicht wieder in die Schweiz zurückkehren wird.

e) Das Bundesgericht hat nun aber in seiner neueren Rechtsprechung konstant bekräftigt, dass an sich die Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz für einen Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht genügt. Vielmehr ist entscheidend, dass der Nachweis über die Begründung des neuen Wohnsitzes erbracht wird, massgebend. Fehlt dieser Nachweis

der Begründung des neuen Wohnsitzes, bleibt der bisherige Wohnsitz im Sinne der "rémanence du domicile" bestehen.

5. a) Die in den Akten liegenden Hotelrechnungen (C. Hotel) belegen lediglich, dass sich der Pflichtige während einer bestimmten Zeit dort aufgehalten hat, nicht aber, dass er auch dort Wohnsitz hatte. Auch die Passkopien vermögen die tatsächliche Wohnsitzverlegung nicht zu beweisen. Es ist sodann nicht in Frage gestellt, dass der Rekurrent sich überhaupt in Lagos befunden hat. Auch die in den Akten liegende E-Mail-Korrespondenz, welche der Rekurrent mit seinem damaligen Vermieter oder der Gemeinde D. geführt hat, belegt nur, dass er seinerzeit im Begriff war seinen Wohnsitz in der Schweiz aufzulösen, nicht aber einen neuen in Lagos zu begründen. Die Bestätigung von Herrn Y. ändert die Sachlage somit ebenfalls nicht.

b) Demnach ist festzustellen, dass der Rekurrent nachgewiesen hat, dass er aus der Schweiz weggezogen ist und damit die Verbindungen zu seinem bisherigen Wohnsitz zwar gelöst hat. Hingegen hat er den Nachweis, dass er in Lagos auch tatsächlich einen neuen Wohnsitz begründet hat, nicht erbracht. Daraus folgend bleibt der Wohnsitz in der Schweiz und somit im Kanton Basel-Landschaft bestehen.

c) Hinsichtlich der im Einsprache-Entscheid gewährten Abzüge ist festzuhalten, dass diese korrekt gewährt worden und somit nicht weiter zu beanstanden sind.

Aufgrund all dieser Erwägungen ist festzustellen, dass sich der Rekurs als unbegründet erweist und abzuweisen ist.

6. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO] vom 16. Dezember 1993) und es ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 130 StG i.V.m. § 21 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Dem Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2), die Gemeinde D. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler