



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 3. April 2023 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A._____ **und B.**_____
Rekurrenten
vertreten durch RA C. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2018
(steuerrechtlicher Wohnsitz)

A. Das Ehepaar A. _____ und B. _____ meldete sich per 30. Juni 2017 aufgrund Wegzugs nach Südafrika in der Schweiz ab und flog am 2. Juli 2017 nach D. _____ (vgl. StV-act. 7 mit Hinweis auf die amtliche Meldung; Rek-act. 4, 34 S. 3 und 6). In Südafrika hatte das Ehepaar bereits vor dieser Ausreise in Vorortgemeinden bzw. Ortsteilen des erweiterten D. _____ zwei Liegenschaften erworben, ein Einfamilienhaus in E. _____ (Kaufabrechnung vom 1. August 2016; Rek-act. 10), sowie ein Einfamilienhaus in F. _____ (gemäss den Steuerpflichtigen gedacht als Ferienliegenschaft für zahlende Gäste; Kaufabrechnung vom 13. Februar 2017; Rek-act. 13). Die Steuerpflichtigen liessen sich im Zuge ihrer Ausreise aus der Schweiz Vorsorgeleistungen aus der Pensionskasse und aus der Säule 3a abzüglich Quellensteuern auszahlen (Ehemann: Auszahlung beantragt am 12. Oktober 2017 [Rek-act. 24, 25]; Überweisungen vom 12. und 15. Dezember 2017 [Rek-act. 26, 27]; nicht beantragt wurde die Auszahlung eines Säule-3a-Kontos bei der Bank G. _____ [vgl. StV-act. 15 S. 3]; Ehefrau: Auszahlung beantragt im Juni/Juli 2017 [vgl. Rek-act. 28] bzw. am 8. Dezember 2017 [Rek-act. 30]; ausbezahlt am 12. Juli 2017 [Rek-act. 29] bzw. am 15. März 2018 [Rek-act. 31]). Am 11. März 2018 flog das Ehepaar in die Schweiz (vgl. Rek-act. 4) und meldete sich am 19. März 2018 – nach rund neun Monaten – per 1. April 2018 wieder in der Schweiz an (vgl. StV-act. 7; act. 1 Rz. 20).

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug veranlagte die Steuerpflichtigen mit Verfügungen vom 18. November 2019 für die gesamte Steuerperiode 2018 (1. Januar bis 31. Dezember 2018) und nahm verschiedene Aufrechnungen und Korrekturen vor (etwa Fr. _____ aufgrund der ausbezahlten Austrittsleistungen [Code 173]), da gemäss den im Veranlagungsverfahren (teilweise unvollständig) eingereichten Unterlagen und Informationen nicht gesagt werden könne, dass in Südafrika ein neuer Wohnsitz begründet worden sei und der Wohnsitz in der Schweiz daher bestehen bleibe (StV-act. 2).

Am 5. Dezember 2019 liessen A. _____ und B. _____ Einsprache gegen die Veranlagung für das Jahr 2018 erheben und führten aus, sie hätten ihren Wohnsitz bis 31. März 2018 in Südafrika gehabt und seien deshalb erst ab 1. April 2018 wieder in der Schweiz steuerpflichtig. Insbesondere seien die bereits quellensteuerbelasteten Auszahlungen der Guthaben aus der 2. Säule und der Säule 3a nicht als Einkommen zu besteuern und die 100 Aktien der H. _____ AG seien infolge Verkaufs nicht beim Vermögen aufzurechnen, eventualiter seien die Quellensteuern auf der Auszahlung der Guthaben der 2. Säule und der Säule 3a anzurechnen (StV-act. 3).

Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 1. Juli 2021 in dem Sinne teilweise gut, als sie die weiteren Einkünfte (Code 173) unter Anrechnung der bereits bezahlten Quellensteuern neu auf Fr. _____ festsetzte und das Wertschriftenverzeichnis um den Betrag der veräusserten Aktien korrigierte. Im Übrigen wies sie die Einsprache ab (Rek-act. 2 = StV-act. 4).

B. Dagegen gelangten A. _____ und B. _____ (fortan: Rekurrenten) am 2. August 2021 ans Verwaltungsgericht und liessen folgende Rechtsbegehren stellen (act. 1):

1. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Zug vom 1. Juli 2021 sei für die Staats- und Gemeindesteuern 2018 sowie die direkte Bundessteuer 2018 aufzuheben.
2. Für die Staats- und Gemeindesteuern sei für die Steuerperiode vom 1. April bis 31. Dezember 2018 das steuerbare Einkommen mit Fr. _____ und das satzbestimmende Einkommen mit Fr. _____ festzulegen.
3. Für die direkte Bundessteuer sei für die Steuerperiode vom 1. April bis 31. Dezember 2018 das steuerbare Einkommen mit Fr. _____ und das satzbestimmende Einkommen mit Fr. _____ festzulegen.
4. Es sei das vorinstanzlich festgestellte Vermögen in der Höhe von Fr. _____ (steuerbar) und Fr. _____ (satzbestimmend) für die Steuerperiode vom 1. April bis 31. Dezember 2018 zu besteuern.
5. Eventualiter sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Zug vom 1. Juli 2021 für die Staat- und Gemeindesteuern 2018 sowie die direkte Bundessteuer 2018 aufzuheben und die steuerbaren Einkommen seien für die Steuerperiode vom 1. April bis 31. Dezember 2018 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und die direkte Bundessteuer 2018 neu zu berechnen sowie das vorinstanzlich festgestellte Vermögen für die Steuerperiode vom 1. April bis 31. Dezember 2018 zu besteuern.
6. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Steuerverwaltung bzw. des Staates (zuzüglich MWST).

C. Den mit Verfügung vom 4. August 2021 verlangten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– bezahlten die Rekurrenten fristgerecht (act. 2, 3).

D. Die Steuerverwaltung (fortan auch: Rekursgegnerin) schloss mit Vernehmlassung vom 24. September 2021 auf Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Der Einspracheentscheid vom 1. Juli 2021 sei zu bestätigen. Unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrenten (act. 6).

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Im Übrigen kann die steuerpflichtige Person gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich beim Verwaltungsgericht rekurrieren. Der Rekurs muss Antrag und Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst.

1.2 Der hier zu beurteilende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 1. Juli 2021 (frühestens zugestellt am 2. Juli 2021) wurde am 2. August 2021 der Schweizerischen Post übergeben und gilt unter Berücksichtigung von § 117 Abs. 2 StG und Art. 140 Abs. 4 i.V.m. Art. 133 Abs. 1 DBG (letzter Tag der Frist ist ein Sonntag bzw. anerkannter Feiertag) als fristgerecht eingereicht. Er entspricht sodann den übrigen formellen Anforderun-

gen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonaler Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG).

3. Streitig und zu prüfen ist, ob die Rekurrenten für die gesamte Steuerperiode 2018 in der Schweiz bzw. im Kanton Zug steuerpflichtig sind. Dabei ist insbesondere zu beurteilen, ob die Steuerpflichtigen ihren Wohnsitz im Jahr 2017 nach Südafrika verlegt haben oder ob der Wohnsitz in der Schweiz – mangels neuer Wohnsitzbegründung im Ausland – bestehen blieb.

3.1 Natürliche Personen sind in der Schweiz bzw. im Kanton aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hier haben (Art. 3 Abs. 1 DBG; § 3 StG; Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Der steuerrechtliche Wohnsitz besteht wie auch der zivilrechtliche (Art. 23 Abs. 1 ZGB) am Ort, wo die steuerpflichtige natürliche Person sich in der Absicht dauernden Verbleibens aufhält und den sie sich zum Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen gemacht hat (BGE 138 V 23 E. 3.1.1). Der Begriff des Wohnsitzes setzt sich damit aus einem objektiven äusseren (Aufenthalt) und einem subjektiven inneren Merkmal (Absicht dauernden Verbleibens) zusammen (BGE 143 II 233 E. 2.5.1).

3.2 Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar, als es auf den gefühlsmässigen Lebensmittelpunkt nicht ankommt (BGE 138 II 300 E. 3.2). Zur Bestimmung des steuerrechtlichen Lebensmittelpunkts sind vielmehr die äusserlich wahrnehmbaren familiären, beruflichen, wirtschaftlichen und weiteren rechtserheblichen Lebensumstände zu ermitteln, abzuwägen und daraufhin zu prüfen, ob sie den Schluss zulassen, es liege die Absicht des dauernden Aufenthaltes vor (BGE 143 II 233 E. 2.5.2). Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt vermag einen steuerrechtlichen Wohnsitz zu begründen, sofern er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt

tatsächlich dorthin verlegt wird. Als Mindestdauer wird üblicherweise ein Jahr vorausgesetzt (vgl. BGE 143 II 233 E. 2.5.2).

3.3 Das Bundesgericht hat bereits verschiedentlich festgehalten, dass als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort gilt, an dem sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der Ort, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, spielt nicht eine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. 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 (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2; 132 I 29 E. 4; 125 I 54 E. 2; BGer 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.1).

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Praxis genügt es für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht, die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu lösen. Entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Eine steuerpflichtige Person kann nicht an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben. Gleichermassen bleibt der einmal begründete Wohnsitz bis zum Erwerb eines neuen bestehen (sog. "rémanence du domicile"). Nicht entscheidend ist deshalb, wann sich die steuerpflichtige Person am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt sie sich ins Ausland, bleibt sie in der Schweiz steuerpflichtig, bis sie nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.3; BGer 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen). Massgebliche Beziehungen – im Sinne der Ansässigkeit – zu einem Ort im Ausland werden etwa anerkannt, wenn die steuerpflichtige Person im Ausland besteuert wird bzw. den Nachweis erbringt, dass sie von der Steuerpflicht befreit ist (BGE 138 II 300 E. 3.6.3).

3.4 Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1). Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer

Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (sog. Normentheorie; BGE 143 II 661 E. 7.2).

3.5 Was die interkantonale oder internationale Festlegung des direktsteuerlichen Lebensmittelpunkts betrifft, hängen die Beweisführungs- und Beweislast massgeblich davon ab, ob es sich um den (angeblichen) Wegzug (in einen anderen Kanton oder einen anderen Staat) oder den (angeblichen) Zuzug (aus einem anderen Kanton oder einem anderen Staat) handelt.

Geht es um den (angeblichen) Wegzug der bislang unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person in einen andern Kanton bzw. in einen ausländischen Staat, so hat im Kanton oder in der Schweiz bis dahin begriffsnotwendig eine persönliche Zugehörigkeit bestanden. Mit dem Wegzug entfällt zumindest die unbeschränkte Steuerpflicht (Art. 6 Abs. 1 DBG). Entsprechend stellt der Wegzug sich als steuermindernde oder -ausschliessende Tatsache dar und hat die steuerpflichtige Person daher die Sachumstände nachzuweisen, aus denen hervorgeht, dass ein neuer Lebensmittelpunkt entstanden ist (BGE 138 II 300 E. 3.4 [internationales Verhältnis]; BGer 2C_1036/2017 vom 10. März 2019 E. 2.3 [interkantonales Verhältnis]). Die steuerpflichtige Person ist im Veranlagungsverfahren mitwirkungspflichtig (Art. 123 Abs. 1 und Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 42 Abs. 1 StHG; § 127 StG) und hat die Tatsachen aufzuzeigen, die, verglichen mit den Vorperioden, zu einer anderen Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes führen (BGer 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.3). Ihr obliegt der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an

einem neuen Ort, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGer 2C_1036/2017 vom 10. März 2019 E. 2.3; 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1). Wird der Nachweis der Tatsachen für eine Wohnsitzverlegung nicht erbracht, besteht das bisherige Steuerdomizil fort (vgl. BGer 2C_510/2016 vom 29. August 2016 E. 2.4; 2C_873/2014 vom 8. November 2015 E. 3.3; 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.4; 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.4).

Im Fall des (angeblichen) Zuzugs einer natürlichen Person aus einem andern Kanton bzw. einem ausländischen Staat hat im Kanton oder in der Schweiz bis dahin jedenfalls keine persönliche Zugehörigkeit bestanden. Eine Beweislasterleichterung zugunsten der Veranlagungsbehörde, die sich einzig deshalb rechtfertigen könnte, weil bislang ein steuerrechtlicher Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton bestanden hat, fehlt daher. Folglich gelten die herkömmlichen Anforderungen an die Beweislastverteilung und das Beweismass. Meint die Veranlagungsbehörde, es habe ein Zuzug stattgefunden, stellt dies eine steuerbegründende Tatsache dar, die von ihr zu beweisen ist (zum Ganzen: BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.2 ff.).

4.

4.1 Da in der Hauptsache umstritten ist, ob die Rekurrenten im Jahr 2017 überhaupt einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Südafrika begründet haben, sind für die hier interessierende Steuerperiode 2018 folglich auch die Begebenheiten im Jahr 2017 von Relevanz. Vorliegend geht es um den (angeblichen) Wegzug der bislang unbeschränkt in der Schweiz steuerpflichtigen Rekurrenten im Juli 2017. Die Rekurrenten unterlagen zu Beginn der Steuerperiode 2017 unbestrittenermassen der subjektiven Steuerpflicht in der Schweiz bzw. im Kanton Zug. Nach der Normentheorie ist es demnach an ihnen den Wegfall ihrer Steuerpflicht als steuermindernde Tatsache zu beweisen. Im Sinne der vorstehend dargelegten Rechtsprechung besteht zudem bei bloss vorübergehenden Auslandsaufenthalten von unter einem Jahr eine natürliche Vermutung gegen die Verlegung des Wohnsitzes (vgl. vorstehende E. 3.2). Die Steuerbehörde durfte unter diesen Umständen die bisherige Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich annehmen, womit die Rekurrenten die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland (hier: Südafrika) zu belegen haben. Sollte der Beweis einer Wohnsitzverlegung von den Rekurrenten nicht erbracht werden können, haben sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. vorstehende E. 3.5; sowie VGer ZG A 2018 18 vom 21. September 2020 E. 3.4 f. mit Hinweisen). Das Verwaltungsgericht hat demnach zu prüfen, ob den Rekurrenten aufgrund der vorliegenden Akten der Nachweis einer Wohnsitzverlegung gelungen ist. Gelingt ihnen dies nicht, ist von einem

(durchgängig bestehenden) Wohnsitz – mithin einer ganzjährigen Steuerpflicht für die Steuerperiode 2018 – in der Schweiz auszugehen.

4.2 Wohnsituation, tatsächlicher Aufenthalt und Aufenthaltstage

4.2.1 Die Rekurrenten führen als Hauptargument die Verlegung ihres tatsächlichen Aufenthaltes nach Südafrika und ihre dortige Wohnsituation bzw. den Besitz von Wohneigentum ins Feld.

Dass die Rekurrenten im Juli 2017 nach Südafrika ausgereist sind und im Vorfeld auch Wohnungseinrichtung verschifften liessen (vgl. Rek-act. 19), lässt sich den Akten entnehmen und ist grundsätzlich unbestritten. Allerdings ergeben die eingereichten Unterlagen kein vollständiges Bild über die tatsächlichen Aufenthaltstage in Südafrika. Nach der Sachverhaltsdarstellung der Rekurrenten müssten sich für die Zeitspanne vom 2. Juli 2017 bis 11. März 2018 (rund neun Monate bzw. 252 Tage) mind. zwei sog. "Visitor's Permit" oder auch "Visitor's Visa" (sowie eine Verlängerung) in ihren Pässen befinden. Das Visitor's Permit ist kein eigentliches Visum, sondern lediglich eine Besuchserlaubnis für Tourismus-, Besuchs-, oder Geschäftsreisen bis zu drei Monaten (90 Tagen), welche einmalig für (max.) weitere 90 Tage verlängert werden kann (vgl. Leben und Arbeiten in Südafrika, Publikation des Eidgenössischen Departementes für auswärtige Angelegenheiten [EDA] vom 12. Dezember 2010, S. 5, einsehbar unter: <https://www.eda.admin.ch/countries/south-africa/de/home/leben-im-ausland.html>). Danach muss für ein erneutes Visitor's Permit eine Ausreise (ins Heimatland) erfolgen. Die (unvollständig) eingereichten Passkopien der Rekurrenten zeigen jedoch bloss je ein solches Visitor's Permit (Ehefrau: Rek-act. 34 S. 8; Ehemann: Rek-act. 34 S. 4). Auch die beigebrachten Fluglisten bzw. Auszüge aus dem Vielfliegerprogramm der Emirates enthalten offensichtlich nicht sämtliche Flüge der Rekurrenten (2. Juli 2017 [ZHR-D. _____], 6. Dezember 2017 [D. _____-ZHR], 11. Dezember 2017 [ZHR-D. _____], 11. März 2018 [D. _____-ZHR]), anders lassen sich die Ausgabeposten vom 29. Oktober 2017 (Hotel, Autovermietung/Europcar Kloten), vom 29. Dezember 2017 (Autovermietung/Avis Rent-A-Car DEU), vom 1. Januar 2018 (Ikea Spreitenbach), vom 4. Januar 2018 (Interio Dietikon), vom 30. Januar 2018 (Autovermietung/Avis Rent-A-Car HUN), vom 4. März 2018 (Interio Dietikon, Micasa Zürich) und vom 6. März 2018 (Interio Dietikon) auf den aktenkundigen Kreditkartenabrechnungen (StV-act. 17) jedenfalls nicht erklären. Die Ausgaben erfolgten jeweils zu Zeitpunkten als die Rekurrenten, gemäss den Fluglisten, in D. _____ hätten sein müssen. Die Rekurrenten unterlassen es mit dem Hinweis auf die angeblich man-

gelnde Relevanz der "Aufenthalte der Rekurrenten in der Schweiz" klärende Ausführungen hierzu zu machen. Belege aus der Zeit in Südafrika seien für sie nach der Rückkehr in die Schweiz nicht mehr relevant gewesen und deshalb vernichtet worden (act. 1 Rz. 33 f.; konkrete Nachweise über die Flugbewegungen wurden von der Steuerverwaltung mehrmals einverlangt: vgl. etwa StV-act. 8, 9, 10, 11).

Der Erwerb von Wohneigentum ist zwar ein Indiz bei der Beurteilung der Begründung eines steuerrechtlichen Wohnsitzes im Ausland, überzeugt im vorliegenden Fall allerdings nicht. So bleibt nämlich aufgrund der Aktenlage unbelegt auf wann (bzw. ob überhaupt oder unter welchen Bedingungen) die Mietwohnung in K. _____ aufgegeben wurde. Die Steuerverwaltung forderte die Rekurrenten am 23. Juli 2019 unter anderem dazu auf, das Kündigungsschreiben zur Wohnung am Bann 13 in K. _____ einzureichen (StV-act. 8 S. 1 f.). Dem Antwortschreiben vom 20. August 2019 war das Kündigungsschreiben (sowie diverse weitere einverlangte Dokumente) nicht beigelegt (StV-act. 8 S. 3 f.). Die Steuerverwaltung verlangte dieses deshalb mit Schreiben vom 3. September 2019 erneut ein (StV-act. 9 S. 1 f.), woraufhin die Rekurrenten am 20. September 2019 erklärten: "Dieses Kündigungsschreiben ist leider nicht mehr verfügbar. Diese Wohnung wurde aber übergangslos wieder vermietet (Nachmieter: I. _____ und Lebenspartner)." Am 7. Juli 2017 erkundigte sich ein Mitarbeiter von J. _____ im Zusammenhang mit der Auflösung ihres Vorsorgekontos bei der Rekurrentin, an welche Adresse die Abrechnungen verschickt werden sollten; an die bisherige Adresse in der Schweiz oder nach Südafrika (Rek-act. 28). Die Antwort darauf wurde von den Rekurrenten bezeichnenderweise nicht aufgelegt. Im Kontokorrentauszug vom 9. Dezember 2019 ist bei der Auszahlung vom 12. Juli 2017 "K. _____" als Adresse der Rekurrentin ersichtlich (Rek-act. 29 S. 4) und auch die Belastungsanzeige der Bank L. _____ vom 15. März 2018 erfolgte offenbar noch an die Adresse in K. _____/ZG (vgl. Rek-act. 31). Ein Nachsendeauftrag der Post ist nicht aktenkundig. Ganz allgemein lässt sich festhalten, dass die Steuerverwaltung mehrmals Belege eingefordert hat, die dann von den Rekurrenten – teilweise mit dem Hinweis, diese würden nicht mehr vorliegen, seien nicht aufzufinden oder vernichtet worden – nicht eingereicht wurden (vgl. hierzu etwa StV-act. 9 S. 3).

Auch bei den von den Rekurrenten angeführten Urteilen (BGer 2P.182/2002 vom 17. März 2003, in: Pra 92 [2003] Nr. 172; BGer 2P.203/2006 vom 1. März 2007) nahm das Bundesgericht eine Gesamtwürdigung der äusseren Umstände vor und beurteilte, zu welchen der dort in Frage kommenden Orte die stärkere Beziehung bestand. Dabei führte der Eigentumserwerb einer Liegenschaft nicht per se zur Annahme des dortigen Wohnsitzes, son-

dern war (neben anderen Begebenheiten) ein Umstand, der bei der Prüfung der tatsächlichen (Wohn-)Verhältnisse berücksichtigt wurde. Aufgrund der Unklarheiten, welche sich nicht zuletzt aus der mangelhaften Mitwirkung der Rekurrenten ergeben, kann eine solche Prüfung vorliegend nicht abschliessend erfolgen. Da die Rekurrenten die Beweislast für die Begründung des (behaupteten) Wohnsitzes im Ausland tragen, haben sie die Folgen aus der (selbstverschuldeten) Beweislosigkeit infolge der "nicht mehr auffindbaren" und "vernichteten" Dokumente zu tragen. Im Weiteren muss die Absicht des dauernden Verbleibens im Moment der Wohnsitzbegründung vorliegen. Die Rekurrenten haben – wie die Korrespondenz mit dem Immigrationsunternehmen "M._____" zeigt (Rek-act. 5 und 6) – durchaus Anstrengungen im Hinblick auf ihre geplante Auswanderung unternommen und wohl in diesem Zusammenhang auch die angeführten Liegenschaften (im August 2016 [Hauptdomizil] bzw. Februar 2017 [Ferienhaus für zahlende Gäste]) erworben. Dass die Absicht des dauernden Verbleibens aber im Zeitpunkt der (behaupteten) Wohnsitzbegründung im Juli 2017 objektiv tatsächlich bestanden hat, ist aufgrund der fehlenden Aufenthaltsbewilligung allerdings in höchstem Masse anzuzweifeln (vgl. hierzu nachfolgende E. 4.3). Vor diesem Hintergrund relativiert sich entsprechend das Gewicht der – im Vorfeld der Ausreise – erworbenen Liegenschaften in der Beweiswürdigung. Die Begründung eines allfälligen Neben-/Feriendomizils wäre genauso wahrscheinlich (vgl. hierzu auch die Ausführungen der Steuerverwaltung im angefochtenen Entscheid, Rek-act. 2 S. 6). Die Vermietung der Liegenschaft(en) – im Sinne der angeführten Geschäftsidee – wäre zudem grundsätzlich auch von der Schweiz aus möglich gewesen (vgl. hierzu etwa StV-act. 7 S. 2: "Dieses Objekt [E._____] ist anschliessend vom 1. Oktober 2016 bis 31. Mai 2017 fest vermietet worden.").

4.2.2 Die Gesamtwürdigung der Kriterien "Wohnsituation, tatsächlicher Aufenthalt und Aufenthaltstage" ergibt kein eindeutiges Resultat. Zwar deuten die Verschiffung des Hausrates und die als Haupt- bzw. Wohndomizil angeführte Eigentumswohnung auf die Absicht eines dauerhaften Aufenthaltes in D._____ hin, allerdings bestehen aufgrund der aufgezeigten Ungereimtheiten sowie der mangelhaften Mitwirkung der Rekurrenten erhebliche Zweifel daran, dass sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Juli 2017 tatsächlich nach Südafrika verlegt haben. Den Rekurrenten gelingt es nach dem Gesagten jedenfalls nicht, unter dem Blickwinkel dieser Kriterien eine Wohnsitzverlegung ins Ausland zu belegen bzw. die natürliche Vermutung für die Beibehaltung des Wohnsitzes in der Schweiz umzustossen.

4.3 Persönliche und geschäftliche Beziehungen sowie Steuerpflicht im Ausland

4.3.1 Aus den Ausführungen im Rekurs (act. 1 Rz. 34) und den Akten ergeben sich keine Hinweise auf nennenswerte soziale Kontakte in Südafrika, was klar gegen die Wohnsitzverlegung nach D. _____ spricht. Selbstverständlich kann von den Rekurrenten nicht verlangt werden, dass sie ihre Kontakte zur Heimat abbrechen. Bei der Beurteilung der Wohnsitzbegründung bzw. der Frage an welchem Ort die stärkeren Beziehungen unterhalten werden, spielen die (fehlenden) persönlichen Beziehungen in Südafrika allerdings eine Rolle.

Was die geschäftlichen Beziehungen betrifft, kann davon ausgegangen werden, dass die Rekurrenten ihre Arbeitsstellen in der Schweiz gekündigt hatten (Kündigung Ehemann: Rek-act. 15; vgl. aber zur Kündigung der Ehefrau StV-act. 9 S. 3: "liegt uns leider nicht mehr vor"). Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Praxis genügt es für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland allerdings nicht, nur die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu lösen (vgl. vorne E. 3.3). In Südafrika verfügten die beiden bloss über ein Touristenvisum bzw. eine Besuchsbewilligung, womit es ihnen offenkundig untersagt war, in irgendeiner Art beruflich tätig zu werden (vgl. hierzu etwa Rek-act. 6 S. 5, Immigrations Service, Ziff. 6). Insofern kann nicht die Rede davon sein, dass sie geschäftsmässig in Südafrika angekommen wären. Dass ab August 2015 (vgl. Rek-act. 5) gewisse Schritte im Hinblick auf die beabsichtigte Auswanderung unternommen wurden (wie etwa der Antrag auf eine Aufenthaltsbewilligung sowie der Erwerb von Liegenschaften), ist unbestritten. Im Zeitpunkt der Ausreise im Juli 2017 musste den Rekurrenten allerdings bewusst sein, dass ihr aktueller Aufenthalt mit einem Touristenvisum nicht von Dauer sein konnte. Sie erkannten diese Problematik offenkundig, wie die protokollierte Aussage des Rekurrenten in der Videobesprechung mit der Steuerverwaltung zeigt (StV-act. 15 S. 1): "Seine Frau hätte an sich schon Mitte Juli 2016 den Schritt wagen wollen, allerdings seien die Papiere da noch gar nicht ausgereift gewesen und sie hätten Gefahr laufen müssen, alle 90 Tage (nach Ablauf des Touristenvisums) wieder das Land verlassen zu müssen, obwohl die Unterlagen Anfang 2016 parat gewesen seien. Sie seien dann erst im Juli 2017 gegangen." Genau diese Gefahr hatte sich dann unbestrittenermassen verwirklicht, nachdem sie im Juli 2017 – ohne Aufenthaltsgenehmigung – nach Südafrika gereist waren. Entsprechend erfolgte auch keine formelle Anmeldung in Südafrika, wozu einwandernde Personen innerhalb von vierzehn Tagen seit der Einreise verpflichtet wären (vgl. Leben und Arbeiten in Südafrika, a.a.O., S. 11). Es ergibt sich schliesslich aus den Akten nicht, dass die Rekurrenten im Zeitpunkt ihrer Ausreise die Zusage auf eine baldige Gutheissung ihres am 29. Januar 2016 gestellten Antrags (Rek-act. 9) hatten oder hierauf hätten begründete Hoffnung ha-

ben dürfen. Solches wird von den Rekurrenten denn auch nicht substantiiert geltend gemacht. Trotzdem sei in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen im Engagementvertrag des beauftragten Immigrationsunternehmens verwiesen, wonach die vom Department of Home Affairs angegebenen Bearbeitungszeiten oft nicht eingehalten würden (Rek-act. 6 S. 5, Immigrations Service, Ziff. 10). Die in Aussicht gestellte Bearbeitungszeit von 18 bis 24 Monaten (vgl. Rek-act. 5 S. 1) war im Juli 2017 noch nicht abgelaufen. Abgesehen davon liess auch die vor der Ausreise geführte E-Mail-Korrespondenz mit dem Department of Home Affairs keine baldige (positive) Erledigung der Angelegenheit erwarten (vgl. Rek-act. 32 S. 9 ff.). Die Anfragen der Rekurrenten blieben mehrheitlich unbeantwortet und die Angabe von 10 Wochen in der E-Mail 26. Mai 2017 ist im Kontext als "Mindestfrist" zu verstehen, innert derer die Rekurrenten sicher keine Antwort erhalten würden (und sich erst danach wieder melden sollten). Die Rekurrenten nahmen denn auch die Hilfe des ursprünglich beauftragten Immigrationsunternehmens offenbar nicht mehr in Anspruch, obschon im unterzeichneten Engagementvertrag vom 13. September 2015 wöchentliche Updates durch das Unternehmen sowie Hilfestellung in der Kommunikation mit dem Department of Home Affairs durch den zugeordneten Sachbearbeiter und gar die Einleitung von rechtlichen Schritten für den Fall von inakzeptablen Verzögerungen bei der Bearbeitung des Visums vorgesehen waren (Rek-act. 6 S. 2 und 4 ff.). Es scheint ferner auch keine Seltenheit zu sein, dass Anträge bei der Einwanderungsbehörde verloren gehen oder nicht mehr auffindbar sind (vgl. Rek-act. 6 S. 4 Ziff. 9). Zusammenfassend mussten sich die Rekurrenten angesichts dieser Umstände bei der Einreise bewusst sein, dass noch ungewiss war, wann ihr Antrag bearbeitet würde (geschweige denn, dass dieser tatsächlich gutgeheissen würde).

Die notorisch prekäre Sicherheitslage in Südafrika und die Problematik der Wasserknappheit musste den Rekurrenten ebenfalls schon vor ihrer Ausreise bekannt gewesen sein. Es mag sein, dass sie dies unterschätzt hatten und sich die Lage im Verlauf ihres Aufenthalts verschärfte. Grund für die Rückkehr in die Schweiz im März 2018 dürfte allerdings genauso gut die – nach wie vor – fehlende Aufenthaltsbewilligung gewesen sein. Die Rekurrenten machen ferner nicht geltend, dass im Zeitpunkt der Ausreise im Juli 2017 nur ein befristeter Aufenthalt (im Sinne einer von vornherein befristeten Wohnsitzverlegung) geplant gewesen wäre, womit es diesbezüglich sein Bewenden haben kann.

Die Eheleute wurden in Südafrika schliesslich auch nicht steuerpflichtig (vgl. hierzu die Aussage des Rekurrenten anlässlich der Videobesprechung; StV-act. 15 S. 2), was der behaupteten Wohnsitzverlegung ebenfalls klar entgegensteht.

4.3.2 Nach dem Gesagten sprechen die Kriterien "persönliche und geschäftliche Beziehungen" sowie "Steuerpflicht im Ausland" eindeutig gegen eine Wohnsitzbegründung der Rekurrenten in Südafrika.

4.4 In der Gesamtschau spricht die Indizienlage gegen die Begründung eines steuerrechtlichen Wohnsitzes im Ausland. Den Rekurrenten gelingt es nicht, die Wohnsitzverlegung nach Südafrika zu belegen. Die Steuerverwaltung ist deshalb zu Recht davon ausgegangen, dass der bisherige Wohnsitz in der Schweiz bestehen blieb und die Rekurrenten folglich für die gesamte Steuerperiode 2018 in der Schweiz und im Kanton Zug steuerpflichtig sind.

4.5 Ergänzend sei angemerkt, dass selbst wenn man (rein hypothetisch) von einer Wohnsitzbegründung in Südafrika im Juli 2017 ausgehen würde, die vorliegende Indizienlage dafür spricht, dass die Rekurrenten ihren Wohnsitz ohnehin spätestens ab Anfang Januar 2018 wieder in die Schweiz zurück verlegt hatten und damit in der hier relevanten Steuerperiode 2018 so oder anders von einer ganzjährigen Steuerpflicht in der Schweiz auszugehen wäre.

Die Rekurrenten tätigten namentlich bereits ab Januar 2018 Einkäufe in verschiedenen Möbelgeschäften und Einrichtungshäusern in der Schweiz (vgl. StV-act. 17), wobei es zumindest in der Ikea (vgl. etwa den Einkauf vom 1. Januar 2018 im Betrag von Fr. 1'056.70) die Regel ist, dass die erworbenen Gegenstände direkt mit nach Hause genommen werden. Der Mietvertrag einer Wohnung in N._____ in der Gemeinde O._____/ZG (die Wiederanmeldung der Rekurrenten erfolgte denn auch in O._____; vgl. Rek-act. 2 S. 8) wurde von den Rekurrenten trotz Beweisaufgabe der Steuerverwaltung – soweit ersichtlich – nicht aufgelegt (vgl. StV-act. 8; zu den Unklarheiten bezüglich der Wohnung in N._____ siehe auch die Ausführungen der Steuerverwaltung im angefochtenen Einspracheentscheid; Rek-act. 2 S. 5). Die aktuelle Wohnung in P._____/ZG wurde offenbar erst ab 1. Mai 2019 angemietet und am 13. Juni 2019 effektiv übernommen (vgl. StV-act. 8 S. 3). Die Wohnverhältnisse vor bzw. zum Zeitpunkt der (Wieder-)Anmeldung in der Schweiz am 19. März 2018 erhellen sich – ebenso wie die tatsächlichen Aufenthaltstage in der Schweiz (vgl. vorstehende E. 4.2.1) – aus den Akten nicht. Wenn die Rekurrenten vorbringen, dass "weitere Aufenthalte in der Schweiz nicht relevant" seien und daher diesbezüglich keine näheren Ausführungen machen wollen und keine Belege in diesem Zusammenhang einreichen (bzw. geltend machen, diese seien mangels Relevanz vernichtet

worden; vgl. act. 1 Rz. 34), kann ihnen nicht gefolgt werden. Zwar liegt die Beweislast für den Zuzug eines Steuerpflichtigen (anders als bei der vorstehend abgehandelten Fragestellung des Wegzugs) grundsätzlich bei den Steuerbehörden, diese dürfen sich allerdings auf Indizien stützen, wozu auch die Aufenthalte in der Schweiz, die erwähnten Einkäufe sowie die sehr selektive Auskunft und Aktenaufgabe der Rekurrenten zählen.

Da es den Rekurrenten vorliegend aber ohnehin nicht gelingt, ihren Wegzug bzw. die Wohnsitzbegründung im Ausland rechtsgenügend nachzuweisen, können vertiefte Ausführungen hierzu (sowie allfällige Sachverhaltsabklärungen seitens des Gerichts) unterbleiben.

5. Bei diesem Ergebnis ist nicht zu beanstanden, dass die (daraus folgend) zu Unrecht bezogenen Altersguthaben der ordentlichen Besteuerung unterworfen wurden. In diesem Zusammenhang kann auf die Ausführungen der Steuerverwaltung im Einspracheentscheid vom 1. Juli 2021 verwiesen werden (Rek-act. 2 S. 10 f.).

6. Zusammenfassend ist der vorliegende Rekurs damit vollumfänglich abzuweisen.

7.

7.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwertes (§ 1 Abs. 2 KoV VG) auf Fr. 5'000.– festgesetzt und den Rekurrenten auferlegt. Sie werden mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

7.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist den Rekurrenten keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obliegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde und der Rekurs werden abgewiesen.
2. Es wird eine Spruchgebühr von Fr. 5'000.– erhoben, die den Rekurrenten auferlegt und mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss verrechnet wird.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an den Rechtsvertreter der Rekurrenten (im Doppel), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, sowie zum Vollzug von Ziff. 2 (im Dispositiv) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 3. April 2023

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am