



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
lic. iur. Ivo Klingler und Dr. iur. Matthias Suter
Gerichtsschreiber: lic. iur. George Kammann

U R T E I L vom 21. September 2020 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

E. und F. _____
vertreten durch
B. _____ AG
Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer sowie Direkte Bundessteuer ab 2013

A 2018 18

A. Zwischen 1998 und Ende 2012 hatten E. und F. _____ (im Folgenden: Rekurrenten) ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Einwohnergemeinde A. _____, wo sie ein Landhaus ____ bewohnten. Das Grundstück hatte dem Rekurrenten bis Dezember 2011 gehört. Am 14. Dezember 2011 übertrug er das Grundstück seinen drei Kindern zu Eigentum und räumte sich und der Rekurrentin im Gegenzug ein Nutzniessungsrecht daran ein. Am 31. Januar 2013 meldeten sich die Rekurrenten bei der Einwohnergemeinde A. _____ ab und gaben an, ihren Wohnsitz in die USA zu verlegen. Zuvor, am 15. Januar 2013, hatten sie einen Mietvertrag für eine 5-Zimmer-Wohnung in Monaco unterzeichnet. Sie organisierten im Februar 2013 einen Möbeltransport von A. _____ nach Monaco und stellten sich im weiteren Verlauf im Umgang mit der Steuerverwaltung des Kantons Zug auf den Standpunkt, dass sie am 31. März 2013 nach Monaco umgezogen seien. Am 16. Oktober 2015 meldeten sie der Einwohnergemeinde A. _____, dass sie ab 1. Januar 2016 wieder an ihrer alten Wohnadresse in dieser Gemeinde wohnen würden. Am 12. April 2017 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Zug sie für das Steuerjahr 2013, wobei sie von einer unbeschränkten Steuerpflicht der Rekurrenten in der Schweiz und im Kanton Zug infolge eines beibehaltenen Wohnsitzes in A. _____ ausging. Dagegen wehrten sich die Rekurrenten mit einer Einsprache am 15. Mai 2017.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2017 (Rekursbeilage 17) forderte die Steuerverwaltung die Rekurrenten auf, diverse Unterlagen einzureichen. Zur Begründung gab sie unter anderem an, es gehe ihr darum, die tatsächlichen Aufenthaltstage der Rekurrenten für den gesamten Zeitraum der geltend gemachten Wohnsitzverlegung nach Monaco widerspruchsfrei abzuklären und zusammen mit weiteren Indizien für und gegen eine Wohnsitzverlegung im Sinne einer Verschiebung des Lebensmittelpunktes in einem Gesamtkontext einzuordnen. In der Einsprache würden die Rekurrenten viele Personen als Zeugen anbieten. Weder das DBG noch das StHG kenne (vom Steuerstrafrecht ausgenommen) die Möglichkeit von (freiwilligen) Zeugeneinvernahmen. Zudem handle es sich bei allen angebotenen Zeugen um Personen, die aufgrund von verwandtschaftlichen, freundschaftlichen, beruflichen oder auftragsmässigen Verhältnissen mit den Rekurrenten höchstens als Auskunftspersonen, nicht aber als Zeugen in Frage kämen. Bei verschiedenen der von den Rekurrenten eingereichten Unterlagen seien der Steuerverwaltung ausserdem Widersprüche, Lücken und Unklarheiten im Verhältnis zu anderen Dokumenten oder Ausführungen im Einspracheschreiben aufgefallen.

Am 31. Oktober 2017 reichten die Rekurrenten im Wesentlichen folgende Unterlagen ein (Rekursbeilage 18): eine Excel-Liste mit Flugreisedaten, Kreditkartenabrechnungen, Strom- und Wasserrechnungen betreffend das Haus in A. _____, Telefonrechnungen des monegassischen Festnetz- und Mobiltelefons, die Lohnausweise der Haushaltshilfen in A. _____ und Monaco. Erläuternd führten sie aus, dass sie nicht mehr über Kopien von Flugtickets verfügten, weshalb sie die Flüge aufgrund der Kreditkartenabrechnungen in einer Excel-Liste nachgeführt hätten. Die Flüge seien ausschliesslich mit der Kreditkarte bezahlt worden, weshalb die Excel-Liste sämtliche gebuchten Flüge enthalte. Der Rekurrent sei im Weiteren in der fraglichen Periode praktisch nicht mehr im Corporate Jet der ehemaligen Arbeitgeberin geflogen. Diese Flüge seien vernachlässigbar. Auf den Kreditkartenabrechnungen seien nur wenige Buchungen in Monaco ausgewiesen, da sie dort sehr zurückgezogen gelebt hätten und die Haushaltshilfe die Einkäufe in bar erledigt habe. In der angesprochenen Zeit habe der Rekurrent generell Barzahlungen getätigt. Er habe die Barbeträge von seinem Mitarbeiterkonto bezogen und diese in seiner Wohnung in Monaco im Tresor aufbewahrt. Der Stromverbrauch in A. _____ sei in den Jahren 2013 bis 2015 nicht tiefer gewesen als in den Jahren davor oder danach. Beim Wasserverbrauch sei indessen ein deutlicher Rückgang von zirka 2500 Kubikmeter im Jahr 2012/2013 auf zirka 1500 Kubikmeter im Jahr 2013/2014 festzustellen. Die ehemalige Arbeitgeberin des Rekurrenten habe ihm zwar ein Mobiltelefon zur Verfügung gestellt; die entsprechenden Rechnungen könnten aber aus Vertraulichkeitsgründen nicht eingereicht werden. Der Lohn der Haushaltshilfe in A. _____ habe sich zwischen 2011 und 2016 nicht verändert.

Am 30. November 2017 forderte die Steuerverwaltung die Rekurrenten zur Einreichung weiterer Unterlagen auf, darunter den Nachweis der Flugbewegungen anhand der Onlinedaten der Flugtickets, eine kalendarische Aufstellung der Anwesenheitstage pro Land/Ort und Abrechnungen einer MasterCard, welche die Steuerverwaltung im Besitz der Rekurrenten wähnte (Rekursbeilage 19). Mit Schreiben vom 28. Februar 2018 (Rekursbeilage 20) bestritten die Rekurrenten diesen Besitz. Es handle sich um die Kreditkarte der Haushaltshilfe in Monaco. Weiter erklärten sie, es seien entgegen früherer Äusserungen im Jahr 2013 gleichwohl noch einige Flüge mit dem Corporate Jet der ehemaligen Arbeitgeberin durchgeführt worden, so etwa nach _____ (3.–9. März), in die _____ (13.–16. März, 9.–11. April, 22. April–2. Mai, 21.–24. Juni, 16.–20. Juli) und nach _____ (21.–30. Mai).

Mit Einspracheentscheid vom 11. September 2018 (Rekursbeilage 21) wies die Rekursgegnerin die Einsprache der Rekurrenten ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung habe die steuerpflichtige Person zu beweisen, dass eine Wohnsitzverlegung ins Ausland stattgefunden habe. Könne die steuerpflichtige Person diesen Nachweis nicht erbringen, bestehe der Wohnsitz in der Schweiz fort. Halte sich jemand an verschiedenen Orten auf, sei aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles abzuklären, wo sich der Wohnsitz befinde. Aus der durch die Rekurrenten eingereichten rekonstruierten kalendarischen Aufstellung ergebe sich klar, dass der Rekurrent sich zwischen 2013 und 2015 in allen drei Jahren nur unwesentlich öfter in Monaco als in A. _____ aufgehalten habe. Die meiste Zeit habe er im übrigen Ausland verbracht. Bezüglich der Aufenthaltstage der Rekurrentin scheine sich die Aufenthaltsdauer auf den ersten Blick zugunsten von Monaco zu verschieben; allerdings dürfe die kalendarische Aufstellung nicht isoliert von den übrigen Umständen betrachtet werden.

Bezüglich der Wohnsituation sei beispielsweise festzuhalten, dass die Rekurrenten das Nutzniessungsrecht am Grundstück in A. _____ trotz der vorgebrachten Absicht des dauernden Verbleibens in Monaco nie hätten löschen lassen. Im März 2014 hätten sie ausserdem die Option zum Kauf des benachbarten Gutes (___ Quadratmeter ___ direkt neben ihrem Grundstück) ausgeübt. Der Kauf sei darauf im Juli 2015 abgeschlossen worden. In Monaco hätten die Rekurrenten indessen nur über eine Mietwohnung verfügt. Beim Wasserverbrauch falle der sehr grosse Unterschied zwischen den effektiv konsumierten Mengen in A. _____ und Monaco auf. Zwar sei der Verbrauch in A. _____ 2013 und 2014 zurückgegangen, doch habe er bereits 2015 wieder das Niveau der Jahre 2010–2012 erreicht gehabt. In Monaco sei der Wasserkonsum der Rekurrenten mit einem jährlichen Verbrauch zwischen 15 (2013), 39 (2014) und 37 (2015) Kubikmetern hingegen immer vergleichsweise tief gewesen. Die Erklärung der Rekurrenten, die MasterCard sei diejenige der Haushaltshilfe in Monaco, sei im Übrigen nicht nachvollziehbar, da damit diverse Hotel- und Restaurantrechnungen beglichen worden seien, die nicht mit dem Aufgabenbereich einer Haushaltshilfe vereinbar seien. Auch stehe sie im Widerspruch zur früheren Aussage, dass die Haushaltshilfe bar eingekauft habe. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass die Rekurrenten die Belege der MasterCard eingereicht hätten, um den Beweis für die Absicht des dauernden Verbleibens in Monaco zu erbringen. Weiter stelle die Tatsache, dass die Haushaltshilfe in A. _____ unverändert weiterbeschäftigt worden sei, zusammen mit dem Umstand, dass das Arbeitsverhältnis nicht auf die Kinder übertragen worden sei, ein Indiz dafür dar, dass die

Haushaltshilfe weiterhin primär im Interesse der Rekurrenten tätig gewesen sei. Gegen eine Wohnsitzverlegung spreche auch, dass die Rekurrenten gemäss eigener Aussage kaum soziale Kontakte in Monaco gehabt hätten. Aus dem transportierten Hausrat lasse sich ferner nicht ohne weiteres auf eine Absicht dauernden Verbleibens schliessen. Denn auch für einen temporären Aufenthalt wäre das Verbringen eines Teils des Hausrats nachvollziehbar. Schliesslich falle auf, dass die monegassische Adresse nur auf Unterlagen ersichtlich sei, die einen direkten Zusammenhang mit Monaco aufwiesen; auf allen anderen – wie etwa den Schreiben des Kreditkartenherausgebers oder der Krankenkasse – sei die Adresse in A. _____ verwendet worden. Zusammenfassend sei es den Rekurrenten damit nicht gelungen, den Nachweis einer Wohnsitzverlegung zu erbringen, weshalb der Wohnsitz in A. _____ weiterbestehe.

B. Mit Rekurs vom 12. Oktober 2018 wandten sich die Rekurrenten an das Verwaltungsgericht und beantragten, dass 1. die Einspracheentscheide vom 11. September 2018 sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 als auch der direkten Bundessteuer 2013 aufzuheben seien; 2. die Rekurrenten aufgrund der Wohnsitzverlegung ins Ausland per 31. März 2013 in der Schweiz ab dem 1. April 2013 nur noch aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu veranlagten seien; 3. die Entschädigung der ehemaligen Arbeitgeberin des Rekurrenten für dessen Tätigkeit ab dem 22. Februar 2013 über Fr. _____ im Umfang von Fr. _____ der Schweiz zur Besteuerung zuzuweisen sei und der Rest dem Wohnsitzstaat Monaco; 4. für die Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 ein steuerbares Einkommen von Fr. _____ zum Satz von Fr. _____ und ein steuerbares Vermögen von Fr. _____ zum Satz von Fr. _____ zu veranlagten seien; 5. für die Zwecke der direkten Bundessteuer 2013 ein steuerbares Einkommen von Fr. _____ zum Satz von Fr. _____ zu veranlagten sei. All dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin.

Zum Sachverhalt führten die Rekurrenten aus, sie hätten ihren Wohnsitz seit 1998 in A. _____ im Kanton Zug. Im Rahmen der Erbschaftssteuerinitiative sei das Eigentum am Grundstück in A. _____ mit öffentlich beurkundetem Abtretungsvertrag vom 14. Dezember 2011 (Rekursbeilage 22) an die Kinder übertragen worden und die Rekurrenten seien seither nur noch nutzniessungsberechtigt. Sie hätten am 15. Januar 2013 einen Mietvertrag mit einer Mindestvertragsdauer von drei Jahren für eine 5-Zimmer-Wohnung zum Jahresmietpreis von EUR _____ in Monaco unterzeichnet. Es habe sich um eine Wohnung mit fünf Zimmern und einer Fläche von 268 Quadratmetern gehandelt. Sie

hätten sich per 31. Januar 2013 in A. _____ abgemeldet (mit Ziel USA) und seien per 31. März 2013 nach Monaco umgezogen.

Der Rekurrent habe bis kurz vor dem Umzug das Amt des Verwaltungsratspräsidenten bei der C. _____ AG innegehabt, weswegen er und seine Familie wiederholt Ziele von Angriffen militant auftretender _____ gewesen seien. Auch sei er 2012 und 2013 im Zusammenhang mit der Diskussion um _____ in den Medien häufig massiv kritisiert worden. Vor diesem Hintergrund und zum Schutz der eigenen Persönlichkeit hätten sie sich entschieden, nach Aufgabe der beruflichen Führungstätigkeit des Rekurrenten den persönlichen Wohnsitz nach Monaco zu verlegen. Aufgrund des hohen medialen Interesses am Rekurrenten und insbesondere mit Blick auf die damalige Hetzjagd der Boulevardpresse hätten sie befürchtet, in Monaco keine Ruhe zu finden bzw. von der Presse bis nach Monaco verfolgt zu werden. In Absprache mit ihrem Rechtsvertreter hätten sie deshalb beabsichtigt, zunächst vorübergehend in die USA zu ziehen, um danach ungestört den Wohnsitz nach Monaco zu verlegen. In der Folge hätten sie aber ihre Pläne geändert und sich entschieden, ohne den Umweg in die USA direkt nach Monaco zu ziehen. Die Anwesenheit in Monaco sei viel durch Geschäftsreisen des Rekurrenten unterbrochen worden, wobei die Rekurrentin ihn oft begleitet habe. Weiter besässen sie Immobilien in _____ sowie in _____ und _____. Beide hätten sich regelmässig auf Reisen befunden und sich auch für jeweils längere Zeiten in ihren Immobilien in Übersee aufgehalten. An diesem Verhalten habe sich nach der Wohnsitzverlegung nach Monaco nichts geändert. In A. _____ hätten sich ihre drei Kinder an den Wochenenden aufgehalten. Die Rekurrenten seien dort jedoch nur noch besuchsweise anwesend gewesen. Insbesondere habe es in A. _____ regelmässig Aufenthalte der Rekurrenten gegeben, als sie auf der Durchreise gewesen seien. Die selbstständige Tätigkeit des Rekurrenten für seine ehemalige Arbeitgeberin habe sich auf Einsätze im Ausland beschränkt. Für diese Einsätze sei er mit total Fr. _____ entschädigt worden. Per 1. Januar 2016 hätten sie ihren Wohnsitz wieder nach A. _____ verlegt, wobei ihr Hausrat im Wert von Fr. _____ bereits am 12. Dezember 2015 vom Zollamt D. _____ abgefertigt worden sei. Die Rückverlegung des Wohnsitzes in die Schweiz sei unter anderem deshalb erfolgt, da es nach einer rund dreijährigen Abwesenheit um den Rekurrenten in der Schweiz medial ruhiger geworden sei. Das Interesse an seiner Person des öffentlichen Lebens habe zusehends abgenommen.

Im Veranlagungsverfahren 2013 habe es verschiedene Besprechungen zwischen der Steuerverwaltung und den Rekurrenten gegeben. Ausserdem seien mehrere

Aktenauflagen erfolgt. Dabei sei es unter anderem um die Frage der Wohnsitzverlegung gegangen. Anlässlich einer Besprechung am 8. September 2015 hätten sie der Steuerverwaltung umfassende und sachdienliche Unterlagen sowie Informationen zum Nachweis der Wohnsitzverlegung nach Monaco abgegeben. Am 21. April 2016 habe die Steuerverwaltung sie unter anderem aufgefordert, die Aufenthaltstage in der Schweiz zwischen der Ab- und Wiederanmeldung in A. _____ mitzuteilen, worauf sie der Steuerverwaltung mitgeteilt hätten, dass der Rekurrent in der fraglichen Zeit rund 160 Tage in der Schweiz verbracht habe. Anlässlich einer weiteren Besprechung am 16. Dezember 2016 habe sich die Steuerverwaltung auf den Standpunkt gestellt, dass die Angaben der Rekurrenten zu den Aufenthaltstagen in der Schweiz ungenügend seien. Der Rekurrent habe nochmals versucht aufzuzeigen, dass diese Tage nur geschätzt werden könnten, da keine schriftlichen Aufzeichnungen über die einzelnen Aufenthalte und deren Länge bestünden. Am 6. Februar 2017 hätten sie den Outlook-Kalender des Rekurrenten für die Zeitdauer vom März bis Oktober 2013 eingereicht. Daraus gehe hervor, dass der Rekurrent die Einsätze für die ehemalige Arbeitgeberin alle im Ausland geleistet habe.

In rechtlicher Hinsicht führten die Rekurrenten unter anderem aus, sie hätten als Nutzniesser das Grundstück in A. _____ gar nicht verkaufen können. Ein Verkauf sei ohnehin nicht in Frage gekommen, da die Liegenschaft als Familiensitz für ihre Nachkommen erhalten bleiben solle. Zudem hätte für das grosszügige und einzigartig gelegene Grundstück mit höchster Wahrscheinlichkeit gar kein Mieter gefunden werden können. Die Beibehaltung einer bisherigen Wohnstätte sei nur dann ein Indiz für die Fortführung des Schweizer Wohnsitzes, wenn sich die Beibehaltung nur daraus erklären lasse, dass ein Steuerpflichtiger wieder in diese zurückkehren möchte. Dies sei bei den Rekurrenten aber offensichtlich nicht der Fall gewesen. Sie hätten die Liegenschaft in A. _____ in erster Linie für ihre Kinder erhalten wollen. Die Rekurrenten hätten zwar bereits 2009 über die Option verfügt, das benachbarte Gut (_____ Quadratmeter _____ direkt neben dem Grundstück der Rekurrenten) von der ehemaligen Arbeitgeberin des Rekurrenten zu kaufen, sofern diese dort ein Bauvorhaben nicht realisieren würde. Die ehemalige Arbeitgeberin habe sich erst 2013 gegen das Bauvorhaben ausgesprochen, worauf die Rekurrenten ihre Option zum Kauf des Guts ausgeübt hätten.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung könne auch ein im Vorhinein befristeter Aufenthalt unter Umständen das Merkmal der Dauerhaftigkeit erfüllen (BGer 2C_678/2013 vom 28. April 2014 E. 2.2). Demzufolge spreche das Beibehalten des Nutzniessungsrechts bzw. die Ausübung der Kaufoption für das Gut in A. _____ nicht

gegen eine Wohnsitzverlegung nach Monaco. Selbst wenn die Rekurrenten bei ihrem Wegzug nach Monaco erwogen hätten, dass sie eines unbekanntes Tages wieder zurück nach A._____ kehren würden, stünde dies einer Wohnsitzverlegung nach Monaco nicht entgegen. Anders als im so genannten Weltenbummler-Fall (BGE 138 II 300), in welchem ein Weltenbummler durch seine Reiseri auf hoher See im Ausland keinen permanenten, festen Standort begründet habe, hätten die Rekurrenten vorliegend plausibilisiert, dass sie in Monaco einen steuerrechtlichen Wohnsitz begründet hätten. Es sei unbestritten, dass die Mietwohnung in Monaco deutlich kleiner sei als das Eigenheim im A._____. Dabei sei auch zu beachten, dass eine Wohnung mit 268 Quadratmetern in Monaco als sehr grosszügig einzustufen sei.

Insgesamt erscheine das Beibehalten der subjektiven Steuerpflicht in A._____ als nicht sehr wahrscheinlich. Vielmehr hätten die Rekurrenten die Wohnsitzverlegung nach Monaco durch zahlreiche Indizien plausibilisiert. Die Rekurrenten seien beispielsweise unbestrittenermassen am 14. Februar 2013 mit einem beträchtlichen Teil des Mobiliars und der Einrichtungen inklusive Kunstgegenstände nach Monaco umgezogen. Es sei unwahrscheinlich, dass sie Mobiliar im Wert von rund Fr. ____ von A._____ nach Monaco überführt hätten, ohne dort einen Wohnsitz zu begründen bzw. um es in der nahen Zukunft wieder zurückzuführen. Am 15. Februar 2013 hätten sie ferner Aufenthaltsbewilligungen für Monaco erhalten, wobei die monegasischen Behörden offenbar von ihrem Wohnsitz in Monaco ausgegangen seien. Es sei weiter kein Widerspruch, dass sie sich in der Schweiz am 31. Januar 2013 nach den USA abgemeldet hätten, obwohl bereits seit der Unterzeichnung des Mietvertrages für die Wohnung in Monaco am 15. Januar 2013 klar gewesen sei, dass die Rekurrenten nach Monaco ziehen wollten. Denn dieses Vorgehen hätte sich aufgrund der damaligen Situation so ergeben.

Gemäss der rekonstruierten kalendarischen Übersicht habe sich der Rekurrent 2013 an 131 Tagen in Monaco und an 57 Tagen in A._____ aufgehalten. Die Rekurrentin habe sich 2013 an 193 Tagen in Monaco und an 46 Tagen in A._____ aufgehalten. Auch wenn der Aufenthalt in Monaco immer wieder durch Reisen unterbrochen worden sei, habe dies auf die Begründung des steuerrechtlichen Wohnsitzes keinen Einfluss. Es treffe zu, dass der Rekurrent von März 2013 bis Dezember 2015 an 309 Tagen in Monaco und an 204 Tagen in A._____ gewesen sei; demgegenüber habe sich die Rekurrentin an 574 Tagen in Monaco und an 137 Tagen in A._____ aufgehalten. Der Grund dafür, hänge damit zusammen, dass der Rekurrent geschäftlich sehr häufig unterwegs gewesen sei. Er sei grundsätzlich sehr selten zuhause gewesen, weshalb die Zahl der Tage in der

Schweiz, welche er als Drehscheibe für seine Reisen verwendet habe, nicht weniger tief liege als die Tage in Monaco.

Es werde in diesem Zusammenhang auf eine kalendarische Aufstellung der Anwesenheitstage pro Land und Ort für die Jahre 2013 bis Ende 2015 verwiesen. Diese sei basierend auf der Geschäftsagenda und den Flugtickets rekonstruiert und nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden. Aus den Flugbewegungen gehe hervor, dass sämtliche Flüge mit internationalen Destinationen von Zürich aus erfolgt seien. Den Weg von Monaco nach Zürich habe der Rekurrent regelmässig mit dem Auto zurückgelegt. Denn es mache keinen Unterschied, ob man diese Strecke fliege (Zeitdauer ca. 6 Stunden) oder fahre (Zeitdauer ca. 7,5 Stunden). Für diese Fahrten seien bewusst verschiedene Fahrzeuge verwendet worden, ein Teil davon sei inzwischen wieder verkauft worden und ein anderer Teil habe sich im Eigentum der ehemaligen Arbeitgeberin des Rekurrenten befunden.

Die Rekurrenten hätten während drei Tagen pro Woche an rund drei Stunden pro Tag eine Haushaltshilfe gehabt, welche ihre Anwesenheit in Monaco bestätigen könne. Auch der Concierge der Liegenschaft in Monaco könne ihren häufigen Aufenthalt dort bestätigen. Schliesslich habe auch der Chauffeur des Rekurrenten, welcher ihn manchmal von Monaco nach Zürich gefahren habe, genaueste Kenntnisse über die Anwesenheit des Rekurrenten in der Schweiz gehabt.

Ferner würden die Strom- und Wasserrechnungen aufzeigen, dass die Wohnung in Monaco bewohnt worden sei. Die Kreditkartenabrechnungen würden nur wenige Buchungen in Monaco aufweisen; dies hänge damit zusammen, dass die Rekurrenten dort aufgrund des hohen medialen Interesses am Rekurrenten zurückgezogen gelebt hätten. Lebensmittel-einkäufe seien meistens durch die Haushaltshilfe erledigt und bar bezahlt worden. Der Rekurrent habe das Bargeld jeweils von seinem Mitarbeiterkonto bei seiner ehemaligen Arbeitgeberin bezogen und dann im Tresor in Monaco aufbewahrt. Die Rekurrenten stimmten der Rekursgegnerin darin zu, dass es sich bei der MasterCard mit den Endziffern "1010" entgegen der bisherigen Ausführungen nicht um die Kreditkarte der Haushaltshilfe, sondern um diejenige des Rekurrenten handle. Es gebe geringfügige Abweichungen zwischen der rekonstruierten kalendarischen Aufstellung und den Kreditkartenabrechnungen; dies weil alles schon so lange zurückliege und die elektronische Agenda nur noch teilweise verfügbar gewesen sei. Die Tatsache, dass die Rekurrenten in Monaco wenig soziale Kontakte gehabt hätten, hänge damit zusammen,

dass sie die Öffentlichkeit gemieden hätten, um nicht erkannt zu werden. Zudem hätten die Rekurrenten auch in A. _____ ausserhalb der Familie wenig soziale Kontakte gehabt. Die Rekurrenten hätten in Monaco über ein Fixtelefon verfügt. Aus den monatlichen Rechnungen sei ersichtlich, dass jeden Monat lokale Telefonate in Rechnung gestellt worden seien. Ergänzend sei zu erwähnen, dass die ehemalige Arbeitgeberin des Rekurrenten diesem ein Mobiltelefon zur Verfügung gestellt habe; diese Telefonrechnungen könnten aus Vertraulichkeitsgründen indessen nicht eingereicht werden. Diverse Zeugen hätten die Rekurrenten in Monaco besucht oder in A. _____ selten gesehen, und könnten deren Anwesenheit in Monaco somit bestätigen. Man verweise auf eine entsprechende Liste mit 12 Personen, die als Zeugen befragt werden könnten.

Die Rekursgegnerin wende ein, dass das Beibehalten der Haushaltshilfe in A. _____ und ihr gleichbleibender Lohn gegen eine Verlegung des Lebensmittelpunktes nach Monaco spreche. Dies gelte auch für die Tatsache, dass die Lohnausweise für die Haushaltshilfe weiterhin von der Rekurrentin ausgestellt worden seien. Der Lohn sei indessen deshalb nicht geändert worden, da die physische Präsenz der Haushaltshilfe aus Sicherheitsgründen erwünscht gewesen sei. Es sei nicht ungewöhnlich, dass die Rekurrentin die Haushaltshilfe nicht an die Kinder delegiert habe. Es sei ferner in der Tat so, dass ein Teil der Post der Rekurrenten weiterhin nach A. _____ gelangt und nicht umadressiert worden sei. Dies deshalb, weil die Haushaltshilfe ohnehin im Hause gewesen sei und die Post weitergeleitet habe. Der Rekurrent habe seinen Wohnsitz im Übrigen auch versicherungstechnisch in Monaco gehabt. Gemäss einem Schreiben der Krankenkasse habe er gewisse Behandlungskosten, die in der Schweiz angefallen seien, weitgehend selber zahlen müssen, da diese aufgrund des ausländischen Wohnsitzes nicht durch die obligatorische Krankenpflegeversicherung in der Schweiz gedeckt gewesen seien. Der Rekurrent sei sich nicht bewusst gewesen, dass er nicht mehr obligatorisch in der Schweiz krankenversichert sei.

Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass die Rekurrenten damit ihre Wohnsitzverlegung nach Monaco plausibilisiert hätten. Die Rekurrenten hätten sich aus nachvollziehbaren wichtigen privaten Gründen in A. _____ abgemeldet, hätten einen beträchtlichen Teil ihres Hausrates nach Monaco spedit und hätten sich nur noch für Kurzbesuche in der Schweiz aufgehalten.

Sofern festgestellt werde, dass die Rekurrenten in Monaco unbeschränkt steuerpflichtig seien, müsse beurteilt werden, wie die Entschädigung der ehemaligen Arbeitgeberin an den Rekurrenten versteuert werden müsse. Die Rekursgegnerin habe die Entschädigung als Einkommen aus unselbstständiger Tätigkeit veranlagt. Die Qualifikation könne vorliegend indessen offen bleiben, da die Entschädigung so oder anders im Wohnsitzstaat (und somit in Monaco) zu versteuern sei. Denn selbst wenn die Entschädigung als Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit qualifiziert würde, hätte die Schweiz (als Nicht-Wohnsitz-staat) nur dann einen Anknüpfungspunkt, wenn der Rekurrent über feste Einrichtungen in der Schweiz verfügt hätte. Da dies nicht der Fall gewesen sei, unterliege die Entschädigung der Steuerhoheit Monacos. Wenn die Entschädigung hingegen als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit betrachtet würde, werde der Rekurrent ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit nur dann steuerpflichtig, wenn er die Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausgeübt hätte, das heisst wenn er bei der Arbeitsausübung in der Schweiz physisch anwesend gewesen wäre. Dies sei beim Rekurrenten aber nicht der Fall gewesen. Es werde eine Aufteilung in linearer Abhängigkeit zur Wohnsitzdauer vorgeschlagen: Die Gesamtentschädigung von Fr. ____ sei für 252 Tage (22. Februar 2013 bis zum 31. Oktober 2013) ausgerichtet worden, davon würden 38 Tage (22. Februar 2013 bis 31. März 2013) auf die Schweiz entfallen, was Fr. ____ für die Schweiz ergebe (Fr. ____ / 252 Tage x 38 Tage).

Auf die übrigen Ausführungen ist in den Erwägungen – sofern entscheidwesentlich – einzugehen.

C. Mit Schreiben vom 15. Oktober 2018 wurden die Rekurrenten ersucht, dem Verwaltungsgericht einen Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 25'000.– zu überweisen. Dieser ging fristgerecht ein.

D. Am 20. Dezember 2018 reichte die Rekursgegnerin ihre Vernehmlassung ein und beantragte im Wesentlichen, dass der Rekurs unter Kostenfolgen abzuweisen sei. Zur Begründung führte die Rekursgegnerin zunächst grundsätzlich Folgendes aus: Man weise ausdrücklich alle Aussagen im Rekurs zurück, wonach die Rekurrenten stets umgehend und vollständig alle notwendigen Auskünfte und Unterlagen eingereicht hätten. Anlässlich der Besprechung vom 8. September 2015 seien beispielsweise keine "umfassenden" (Rekurs, S. 6, Rz. 17) Unterlagen eingereicht worden. Denn wäre das der Fall gewesen, hätte die Rekursgegnerin nicht bezüglich der detaillierten Anzahl der Aufenthaltstage

(Rekursbeilage 10, S. 3) nachfragen müssen. Sogar im Einspracheverfahren seien am 27. Juni 2017 und am 30. November 2017 noch Rückfragen notwendig gewesen (Rekursbeilagen 17 und 19). Die MasterCard sei noch im Einspracheverfahren abgestritten worden. Ferner habe es auch Widersprüche bei Aussagen zu den Flügen mit dem Corporate Jet der ehemaligen Arbeitgeberin gegeben (Rekursbeilage 20, S. 2 Ziff. 2 und Rekursbeilage 18, Frontseite).

Die Rekurrenten erklärten den Umstand, dass bei der Abmeldung in A. _____ als Wegzugsort USA und nicht Monaco angegeben wurde, widersprüchlich. So werde im Rekurs einerseits ausgeführt, dass die Rekurrenten befürchteten, aufgrund des hohen medialen Interesses in Monaco keine Ruhe zu finden, weshalb sie beabsichtigt hätten, zuerst vorübergehend in die USA und dann nach Monaco zu ziehen (Rekurs, S. 4 Rz. 8); andererseits werde ausgeführt, dass die Rekurrenten zwar geplant hätten, nach Monaco zu ziehen, sich dann aber kurzfristig, vor der Übersiedlung nach Monaco (Rekurs, S. 21 Rz. 53) entschieden hätten, vorübergehend in die USA zu ziehen. Das sei nicht dasselbe: Gemäss der ersten Variante sei ein Wegzug in die USA beabsichtigt gewesen, gemäss der zweiten Variante ein Wegzug nach Monaco. Abgesehen davon seien keinerlei Unterlagen wie Umzugsofferten oder Mietverträge eingereicht worden, welche die USA als Wegzugsort im Geringsten plausibilisieren würden. Es verhalte sich im Gegenteil so, dass bereits im Zeitpunkt der Abmeldung in A. _____ diverse Vorbereitungen in Zusammenhang mit Monaco getroffen worden seien; so sei der Mietvertrag für Monaco am 15. Januar 2013 (Rekursbeilage 16-6) unterzeichnet und am 31. Januar 2013 eine Offerte für den Umzug nach Monaco eingeholt worden. Bemerkenswert sei ferner, dass der Umzug nach Monaco am 14. Februar 2013 stattgefunden habe (Rekursbeilage 16, S. 7), d.h. 14 Tage nach der Abmeldung in A. _____ mit Wegzugsort USA. Es erscheine wenig plausibel, dass 14 Tage vor dem effektiven Umzugstermin nach Monaco noch die (vorübergehende) Absicht bestanden habe, in die USA zu ziehen. Die Ausführungen im Rekurs liessen den Schluss zu, dass für die Rekurrenten der vorübergehende Rückzug aus der Öffentlichkeit im Vordergrund gestanden habe. Hätte tatsächlich die Absicht dauernden Verbleibens in Monaco bestanden, dürfe angenommen werden, dass dieser Ort auch als Wegzugsort gegenüber der Einwohnerkontrolle A. _____ angegeben worden wäre.

Mit Blick auf die Aufenthaltstage und die Reisetätigkeit würden die Rekurrenten selbst darauf hinweisen, dass ihre nachträglich angefertigte kalendarische Zusammenstellung Fehler enthalte. Sie hätten sich andererseits aber nicht die Mühe gemacht, einen Abgleich

der Kalendereinträge mit den Kreditkartenabrechnungen vorzunehmen. Im Rekurs übernahmen die Rekurrenten die Zahlen, die die Rekursgegnerin aufgrund der rekonstruierten Kalendereinträge erstellt habe, ohne weiteres und hätten sie für korrekt befunden (Rekurs, S. 21 Rz. 54). Wie eine Überprüfung ergeben habe, seien einige Einträge im rekonstruierten Kalender indessen nicht mit den Kreditkartenabrechnungen deckungsgleich. Es werde auf die nachfolgende Tabelle verwiesen, in welcher sämtliche Daten mit Abweichungen aufgeführt seien. Aus dieser Darstellung folge, dass sich die tatsächliche Anzahl der Aufenthaltstage der Rekurrenten zugunsten von A. _____ und zulasten von Monaco verschiebe. Bereits aufgrund der Tabelle im Einspracheentscheid habe nicht gesagt werden können, dass sich der Rekurrent wesentlich häufiger in Monaco als in A. _____ aufgehalten habe. Die jüngste Auswertung zeige, dass sich auch die Rekurrentin deutlich weniger häufig in Monaco aufgehalten zu haben scheine. Was besonders hervorsteche, sei, dass die Kreditkartenabbuchungen ausserhalb Monacos des Öfteren mitten in einer im rekonstruierten Kalender längeren als "in Monaco" bezeichneten Periode stattgefunden hätten. Angesichts dessen, dass die Fahrten zwischen A. _____ und Monaco mit unterschiedlichen Fahrzeugen getätigt worden seien, bei denen gemäss Vorbringen der Rekurrenten ein Fahrtennachweis kaum mehr möglich sei, müsse festgestellt werden, dass sich über die effektive Anzahl der Aufenthaltstage in Monaco praktisch keine gesicherten Angaben machen liessen. Die Rekurrenten erwähnten im Rekurs zwar Kilometerstände, hätten es indessen unterlassen, diese nachvollziehbar zu belegen. Abgesehen davon seien die Kilometerstände alleine nicht sehr aussagekräftig, da die Fahrzeuge auch auf anderen Strecken als Schweiz–Monaco hätten gefahren werden können. Der Umstand, dass die Kreditkartenabrechnungen mehrmals Buchungen im Raum A. _____ zeigten, obwohl gemäss rekonstruiertem Kalender eine Anwesenheit in Monaco geltend gemacht worden sei, lasse vermuten, dass sich die Rekurrenten auch an anderen nicht durch Kreditkartenbuchungen belegten Tagen nicht in Monaco aufgehalten hätten. Dieser Eindruck werde dadurch verstärkt, dass der Rekurrent sich gemäss den Kreditkartenabrechnungen ein Generalabonnement der SBB bestellt habe; sowohl im September 2014 als auch im September 2015 (Beilage Rekursgegnerin 2b und 2c). Die Rekurrenten hätten weiter vorgebracht, die Wohnsituation in Monaco sei den Verhältnissen in der Schweiz adäquat. Dieser Standpunkt sei bereits aufgrund des Grössenunterschieds wenig schlüssig. Die Rekursgegnerin habe bereits im Einspracheentscheid ausgeführt, dass die Rekurrenten in A. _____ in einem Landhaus auf einem ____ Quadratmeter Grundstück wohnten, einschliesslich Schwimmbad, Gärtnerhaus, ____ sowie _____. In Monaco hingegen verfügten sie über eine Wohnung mit 268 Quadratmeter Wohnfläche inkl. kleinem Schwimmbad und über keinen Garten. Am

auffälligsten sei indessen, dass es sich bei der Wohnung in Monaco um eine möblierte Wohnung handle; dies ergebe sich klar aus dem Mietvertrag (Rekursbeilage 4, S. 2 Ziff.2). Es dürfe angezweifelt werden, dass sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens am neuen Ort eine möblierte Wohnung miete. Es seien denn auch mehrheitlich Kunstgegenstände und praktisch keine üblichen Einrichtungsgegenstände von A. _____ nach Monaco verbracht worden (vgl. hierzu Liste des Umzugsguts in Rekursbeilage 16-9). Die von den Rekurrenten angesprochenen Möbelkäufe in Monaco liessen nicht zwangsläufig auf eine Absicht dauernden Verbleibens in Monaco schliessen. Es ist auch bei bloss temporärem Aufenthalt nachvollziehbar, wenn sich Personen dort angenehm einrichten; zudem könnten die erworbenen Möbel sehr wohl nach dem Ende des temporären Aufenthalts nach A. _____ verbracht und dort weiterverwendet worden sein. Des Weiteren gehe aus den Rekursbeilagen 5 und 16-11 hervor, dass der Rekurrent weiterhin die Funktion als Vorsitzender des Lenkungsausschusses A. _____ bei seiner ehemaligen Arbeitgeberin beibehalten habe. Es sei deshalb davon auszugehen, dass er lange vor dem Bekanntwerden des Entscheids der ehemaligen Arbeitgeberin über den Verkauf des benachbarten Gutes Bescheid gewusst habe.

Im Rekurs werde ausgeführt, dass es sich beim Grundstück in A. _____ um den Familiensitz handle, und dass dieser für die Kinder der Rekurrenten erhalten bleiben solle, weshalb ein Verkauf nicht in Frage gekommen sei (Rekurs, S. 17 Rz. 45). Dazu sei anzumerken, dass das Eigentum am Grundstück in A. _____ bereits im Dezember 2011 auf die Kinder übertragen worden sei, wobei die Rekurrenten sich ein Nutzniessungsrecht eingeräumt hätten. Das Argument, dass ein Verkauf nicht in Frage gekommen sei, verfange bei Nutzniessungsberechtigten nicht. Es erscheine naheliegender, dass die Rekurrenten das Grundstück in A. _____ für sich selbst zur Nutzung bereit hielten und nicht für die Kinder; sei doch das Nutzniessungsrecht nie gelöscht worden und auch die Haushaltshilfe sei weiterhin angestellt geblieben. Auch das Vorbringen der Rekurrenten, dass das benachbarte Gut dafür gekauft worden sei, dass die Kinder darauf Eigenheime erstellen können, greife ins Leere. Denn die Kinder hätten zu dieser Zeit bereits Eigenheime besessen. Es stelle sich auch die Frage, weshalb die Rekurrenten weder die Kaufoption noch das benachbarte Gut nach dem Erwerb auf die Kinder übertragen hätten.

Bei den Haushaltshilfen falle auf, dass die monegassische Haushaltshilfe im Stundenlohn angestellt gewesen und nur an drei Tagen pro Woche jeweils drei Stunden tätig gewesen sei. Die Haushaltshilfe in A. _____ sei hingegen in unverändertem Pensum weiter

angestellt geblieben (Rekursbeilage 18-9). Angesichts der geltend gemachten Wohnsitzverlegung nach Monaco seien umgekehrte Verhältnisse zu erwarten gewesen. Auch sei das Anstellungsverhältnis der Haushaltshilfe in A. _____ nicht auf die neuen Eigentümer (die Kinder) übergegangen, sondern sei bei den Rekurrenten verblieben. Der Umstand, dass alles wie bisher weitergeführt worden sei, spreche für eine Beibehaltung des Wohnsitzes in A. _____. Es erscheine als ungewöhnlich, dass sich die Rekurrentin weiterhin um das Arbeitsverhältnis mit der Haushaltshilfe in A. _____ gekümmert habe. Es stelle sich etwa die Frage, wie eine Überwachung oder Instruktion derselben ohne physische Anwesenheit in A. _____ überhaupt möglich sein könne. Auch sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Kinder, welche Wochenaufenthalter in ____ seien (Rekurs, S. 5 Rz. 11), weiterhin eine Haushaltshilfe im selben Umfang wie die Rekurrenten benötigten. Ferner erschliesse sich nicht, weshalb die Haushaltshilfe zu Wochenbeginn und ausserhalb der Semesterferien Lebensmitteleinkäufe tätige; hätten sich die Kinder doch studienhalber als Wochenaufenthalter in ____ befunden (Rekursbeilage 23: statt vieler: Einkäufe vom Dienstag, den 25. November 2014; Montag, den 16. März 2015 oder Montag, den 18. Mai 2015). Weiter ergebe eine Überprüfung der Kreditkartenabrechnungen der Haushaltshilfe, dass oft in der ersten Wochenhälfte eine Apotheke aufgesucht worden sei sowie dass praktisch jeden Monat Nespresso-Kapseln für Fr. 100–200 gekauft worden seien. Ein echter Vergleich der Kreditkartenabrechnungen der Haushaltshilfe sei nicht möglich, da nicht alle Abrechnungen eingereicht worden seien. Zudem seien die Rekurrenten von 2013 bis 2015 des Öfteren im (nicht monegasischen) Ausland gewesen; dies erkläre zumindest teilweise die tieferen Abrechnungen.

Die Strom- und Wasserabrechnungen liessen im Weiteren keine Rückschlüsse auf die Anwesenheiten der Rekurrenten in A. _____ oder Monaco zu, da in beiden Haushalten (Monaco und A. _____) eine Haushaltshilfe anwesend gewesen sei. Beim Wasserverbrauch komme hinzu, dass die Sommer 2013 und 2014 gemäss den Klimabulletins des Bundesamts für Meteorologie sehr sonnenarm und regenreich gewesen seien (Vernehmlassungsbeilage 3). Die Rekurrenten könnten deshalb aus dem Rückgang des Wasserverbrauchs nichts zu ihren Gunsten ableiten. Bei den Telefonrechnungen falle auf, dass während mehrerer Monate in Monaco exakt derselbe Betrag von EUR 5.73 in Rechnung gestellt worden sei. Es stelle sich die Frage, wie mit einzeln fakturierten Telefongesprächen immer derselbe Rechnungsbetrag erreicht werden könne. Zudem übersteige der in Rechnung gestellte Betrag nie EUR 6.– pro Monat. Der Festnetzanschluss in Monaco sei deshalb von geringer Aussagekraft. Auch sei nicht ersichtlich, weshalb aus Vertraulichkeitsgründen keine Unterlagen bezüglich der von der

ehemaligen Arbeitgeberin zur Verfügung gestellten Mobiltelefone beigebracht werden könnten. Die Rekursgegnerin habe in der Beweisaufgabe ausdrücklich festgehalten, dass die Telefonnummern geschwärzt werden dürften. Einzig Datum, Land und Ort müssten ersichtlich sein. Abgesehen davon unterlägen Steuerbehörden dem Steuergeheimnis.

Nach Ansicht der Rekurrenten habe keine Notwendigkeit bestanden, die Adressänderung konsequent durchzuführen. Dies lasse die Absicht dauernden Verbleibens in Monaco höchst fraglich erscheinen. Dies insbesondere, wenn berücksichtigt werde, dass die Schweizer Post einen Nachsendedienst ins In- und Ausland anbiete. Wenn jemand an einen neuen Ort ziehe, dann werde nach der allgemeinen Lebenserfahrung ein Nachsendeauftrag eingerichtet. Ohne einen solchen Auftrag hätte die Haushaltshilfe in A. _____ alle Sendungen für die Rekurrenten den Rekurrenten manuell nachsenden müssen – ausser die Rekurrenten hätten sich ohnehin regelmässig in A. _____ aufgehalten, dann hätte die Haushaltshilfe die Post einfach sammeln und übergeben können. Die fehlenden Adressänderungen sowie der fehlende Nachsendeauftrag sprächen gegen die Absicht dauernden Verbleibens in Monaco. Es sei bemerkenswert, dass auch die Kreditkartenabrechnungen der Haushaltshilfe in A. _____ nach A. _____ gesandt worden seien (ebenso wie alle anderen Abrechnungen in Rekursbeilage 18-2).

Nachdem noch im Einspracheverfahren von den Rekurrenten bestritten worden sei, dass sie eine MasterCard besässen, sei nun im Rekurs bestätigt worden, dass die Rekurrenten eine MasterCard besässen und es seien Abrechnungen eingereicht worden (Rekursbeilage 23). Bemerkenswerterweise seien aber die Abrechnungen der MasterCard mit den Endziffern "0292" eingereicht worden, obwohl im Einspracheentscheid die MasterCard mit den Endziffern "1010" angesprochen worden sei. Es lägen somit immer noch keine vollständigen Unterlagen vor.

Die Rekurrenten würden aus einem Schreiben einer Krankenversicherung (Rekursbeilage 18-3) herleiten, dass sich der versicherungsrechtliche Wohnsitz in Monaco befinde. Dazu sei festzustellen, dass das Schreiben an die Adresse in A. _____ gesandt worden sei. Weiter sei den Akten zu entnehmen, dass die nachträgliche Verschiebung des versicherungsrechtlichen Wohnsitzes ins Ausland anscheinend nicht freiwillig erfolgt sei. Denn die Krankenkasse habe aufgrund eigener Untersuchungen festgestellt, dass sich der Rekurrent aus der Schweiz abgemeldet habe.

Es falle bei einer Gesamtwürdigung aller Umstände auf, dass in keiner der Darstellungen irgendeine besondere Bindung zu Monaco dargelegt werde. Der Beweggrund, sich für eine gewisse Zeit nach Monaco zu begeben, sei das Entrinnen vor der Presse gewesen. Die Ausführungen der Rekurrenten im Zusammenhang mit der Abmeldung aus A. _____ unter Angabe eines Wegzugsorts in den USA erhellten, dass es den Rekurrenten anscheinend nicht so wichtig gewesen sei, an welchen Ort sie sich zwecks Distanz zur Presse begäben. Schliesslich ergäben sich aus den Akten keine sozialen Kontakte in Monaco, da die Rekurrenten dort nach eigenen Angaben sehr zurückgezogen gelebt hätten (Rekurs, S. 25 Rz. 60).

Zur rechtlichen Qualifikation der Entschädigung über Fr. ____ führte die Rekursgegnerin im Wesentlichen Folgendes aus: Im Rekurs werde geltend gemacht, dass sich die Tätigkeit des Rekurrenten für die ehemalige Arbeitgeberin auf die Erledigung von konkreten Aufträgen (Rekurs, S. 5 Rz. 12) beschränkt habe. Es sei zwar zutreffend, dass im Vertrag (Rekursbeilage 5) gewisse Leistungen festgehalten würden. Allerdings spreche die Art der Entlohnung gegen eine Tätigkeit auf Auftragsbasis respektive gegen eine selbstständige Tätigkeit. Denn gemäss Vertrag (Rekursbeilage 5, S. 3 Ziff. 5) erhalte der Rekurrent die Entschädigung als Pauschale ("lump sum"), und zwar unabhängig von der durch ihn erbrachten Dienstleistungen ("irrespective of the amount of services provided during the Period"). Unter unabhängigen Dritten würde wohl keine pauschale Entschädigung, unabhängig von den erbrachten Dienstleistungen, vereinbart werden. Weiter erhalte der Rekurrent über die Vertragslaufzeit hinaus gewisse Leistungen von der ehemaligen Arbeitgeberin, wie etwa Sicherheitspersonal, Dienstwagen inkl. Chauffeur, VIP IT Services, Büro inklusive Sekretariatsdienstleistungen bis zum 31. Dezember 2019 (Rekursbeilage 5, S. 3 Ziff. 6). Auch dies sei unter unabhängigen Dritten im Auftragsverhältnis unüblich. Schliesslich ergebe sich aus Ziffer 1 des Vertrages, dass dieser die Verwaltungsratsverträge vom 25. Januar 2011 und vom 22. Januar 2013 ersetze ("replace, supersede and novate"). In einer Gesamtwürdigung könne festgestellt werden, dass die Entschädigung nicht für eine neue selbstständige Tätigkeit erbracht worden sei, sondern für die Fortführung der bisherigen Verwaltungsrats­tätigkeit. Auch die Tatsache, dass ein Teil der Entschädigung in Form von Mitarbeiterbeteiligungen erbracht werde, weise eher auf eine unselbstständige Tätigkeit hin; da mittels Mitarbeiterbeteiligungen jeweils eine gewisse Bindungswirkung an ein Unternehmen bezweckt werde. Ferner habe der Rekurrent weiterhin über ein Mitarbeiterkonto bei der ehemaligen Arbeitgeberin verfügt (Rekurs, S. 25 zweiter Absatz). Sei die Entschädigung nun also aufgrund früherer, infolge Ansässigkeit in der Schweiz erbrachter Leistungen

steuerbar, dann sei die Entschädigung in der Schweiz quellensteuerpflichtig, selbst wenn die Wohnsitzverlegung nach Monaco steuerrechtlich anerkannt würde.

E. Mit Replik vom 8. März 2019 führten die Rekurrenten im Wesentlichen Folgendes aus: Es sei unbestritten, dass die Rekurrenten bis zum 31. März 2013 unbeschränkt steuerpflichtig gewesen seien. Entscheidend sei nicht, ob der neue Wohnsitz zuerst in den USA und dann in Monaco begründet worden wäre; entscheidend sei einzig, ob der neue Wohnsitz in Monaco tatsächlich ab dem 1. April 2013 bestanden habe. Es sei von Anfang an geplant gewesen, dass der Wegzug in die USA nur vorübergehender und taktischer Natur gewesen sei; dies im Hinblick auf die Verfolgung durch die Presse. Der rekonstruierte Kalender weiche von den Kreditkartenabrechnungen ab und erhebe keinen Anspruch auf absolute Korrektheit. Die Rekurrenten seien sehr häufig auf Reisen gewesen. Die Aufenthalte in der Schweiz hingegen hätten grösstenteils in Zusammenhang mit den bereits im Rekurs erwähnten Durchreisen ins Ausland stattgefunden. Die Abweichungen der Kreditkartenabrechnungen zum rekonstruierten Kalender beliefen sich auf etwa 40 bis 50 Aufenthaltstage in der Schweiz, je für die Ehefrau und den Ehemann, über die Jahre 2013 bis 2015. Diese Abweichungen stiessen die Behauptung im Rekurs, dass die Rekurrenten sich ab April 2013 vorwiegend in Monaco aufgehalten hätten, nicht um. Die Rekurrenten hätten nie über ein GA der SBB verfügt, es handle sich um das GA der Tochter; wobei leider keine Abonnementsbestätigung der SBB beigebracht werden könne. Die Benzinbezüge in den Kreditkartenabrechnungen seien auf den Fahrten von und nach Monaco entstanden. Der Hauptbeweis für das Vorliegen des Wohnsitzes in A. _____ sei Sache der Steuerbehörde. Sie habe darzutun, dass der Wohnsitz der Rekurrenten ab April 2013 in A. _____ als sehr wahrscheinlich erscheine. Dies sei ihr bis heute nicht gelungen. Es treffe weder zu, dass die Wohnung in Monaco möbliert gemietet worden sei noch, dass die Rekurrenten nur Kunstgegenstände nach Monaco verbracht hätten. Aus dem Erwerb des benachbarten Gutes könne nicht geschlossen werden, dass die Rekurrenten bereits 2014 die Rückverlegung ihres Wohnsitzes nach A. _____ geplant hätten. Die Einkäufe zu Wochenbeginn seien ebenso wie der Verbrauch an Nespresso-Kapseln nicht aussagekräftig. So könnten zu Wochenbeginn die Vorräte wieder aufgefüllt worden sein, und die Kinder könnten die Nespresso-Kapseln mit nach _____ genommen haben. Bei den Einkäufen in der "Apotheke Drogerie _____" könne es sich sowohl um Einkäufe in der Apotheke oder der Drogerie gehandelt haben; so könnten beispielsweise Putzmittel gekauft worden sein. Der Rekurrent habe seine Medikamente grossmehrheitlich direkt von der Klinik G. _____ oder im Ausland bezogen. Zu den Festnetzrechnungen in Monaco sei festzuhalten, dass die Rekurrenten,

wenn immer möglich über das Internet kommuniziert hätten, weshalb die Kosten des Festnetzes kaum variierten. Auf Adressänderungen sei aus Vertraulichkeitsgründen verzichtet worden. Die Rekurrenten hätten die korrekte MasterCard eingereicht. Die Entschädigung sei in Monaco steuerbar, da sich dort auch der Wohnsitz der Rekurrenten befunden habe. Es handle sich bei der Entschädigung nicht um eine blosser Lohnfortzahlung aus dem bisherigen vertraglichen Verhältnis.

F. Mit Duplik vom 15. April 2019 hielt die Rekursgegnerin an ihren Anträgen fest. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen Folgendes aus: Das Bundesgericht habe im Urteil 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013 in E. 3.3 f. festgehalten, dass im internationalen Verhältnis Art. 24 Abs. 1 ZGB analog anwendbar sei, d.h. der einmal begründete Wohnsitz in der Schweiz bleibe bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes im Ausland bestehen. Der Steuerpflichtige habe somit die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland zu beweisen (BGer 2C_1107/2014 vom 14. September 2015 E. 5.2).

Als Nachweis der Aufenthaltstage in Monaco sei der rekonstruierte Kalender (Rekursbeilage 20-2) eingereicht worden, dieser sei indessen nicht an die Kreditkartenabrechnungen angepasst worden (Replik, S. 2). Die meisten Fahrten von und nach Monaco seien mit Fahrzeugen zurückgelegt worden, wobei es für diese Fahrten keine Beweise gebe (Rekurs, S. 23 Rz. 56). Die meisten Einkäufe in Monaco seien bar bezahlt worden, wobei die Barbeträge jeweils vom Mitarbeiterkonto des Rekurrenten bei der ehemaligen Arbeitgeberin bezogen und in Monaco dann im Tresor aufbewahrt worden seien (Rekurs, S. 25 Rz. 60). Es sei zutreffend, dass die Rekurrenten die korrekte MasterCard eingereicht hätten; es verhalte sich aber auch so, dass immer noch nicht alle Kreditkartenabrechnungen vollständig eingereicht worden seien. So lägen für die MasterCard mit den Endziffern "0292" nur die Abrechnungen 2013 bis Januar 2014 vor. Für die MasterCard mit den Endziffern "6372" fänden sich in den Akten nur Abrechnungen von Februar bis Mai 2014. Ab Mai 2014 gebe es Abrechnungen einer MasterCard mit den Endziffern "7764" sowie einer AmericanExpress mit den Endziffern "1236". Es lägen somit für alle Kreditkarten nur einzelne Monate vor, nicht aber vollständige Unterlagen. Eine Überprüfung der unvollständigen Kreditkartenabrechnungen ergebe, dass einige der im rekonstruierten Kalender als Monaco oder Ausland bezeichneten Tage in der Schweiz verbracht worden seien. Für viele im rekonstruierten Kalender als Monaco bezeichneten Tage fehlten jegliche Nachweise. Eine Zeugenbefragung könnte nur Aufschluss über jene Aufenthaltstage geben, an denen die Zeugen die Zeit gleichzeitig und gemeinsam mit den Rekurrenten am selben Ort verbracht hätten. Dies würde an der Beweislosigkeit der

meisten Aufenthaltstage in Monaco nichts ändern. Die Klausel im Mietvertrag bezüglich der Möbel sei sehr offen gehalten, weshalb sie Raum für Interpretationen lasse. Zudem werde im Mietvertrag eine Kautions von EUR ____ verlangt. Der Umstand, dass die Rekurrenten nur ein Jahr nach ihrem Umzug nach Monaco das benachbarte Gut gekauft hätten, zeige ihre Bindung an den Lebensmittelpunkt A. _____. Aus den wenigen eingereichten Abrechnungen der Krankenkasse (Replikbeilage 3) sei ersichtlich, dass der Rekurrent von April bis September 2015 in der Klinik G. _____ in Zürich ambulant behandelt worden sei. Bezüglich der Möbelkäufe (Replikbeilage 1) sei auffallend, dass nicht alle Seiten vorlägen sowie dass auf Seite 6 von einer Villa ("your Villa") gesprochen werde und als Datum "Cannes, October 18th, 2012" aufgeführt sei. Es handle sich bei der Wohnung in Monaco jedoch nicht um eine Villa, noch verfüge diese über ein "Garden Guest Bedroom" oder ein "Guard's Office". Es entstehe der Eindruck, dass ein Beleg über Möbelkäufe eingereicht worden sei, der sich nicht auf die Wohnung in Monaco beziehen könne. Die Rekurrenten hätten den Flughafen Zürich als Drehscheibe für ihre Reisen gewählt. Dies erscheint angesichts des von ihnen angegebenen Hauptindizes für die Wohnsitzverlegung nach Monaco, nämlich die Flucht vor der Presse in der Schweiz, eher ungewöhnlich.

Zur Frage der Steuerbarkeit der Entschädigung sei festzuhalten, dass die vom Rekurrenten in der Replik eingereichte Bestätigung der ehemaligen Arbeitgeberin nichts an der Einschätzung der Rekursgegnerin zu ändern vermöge, wonach es bei den Pauschalen und umfangreichen Nebenleistungen für den Rekurrenten um Einkünfte im Zusammenhang mit dessen früherer Verwaltungsratsstätigkeit in der Schweiz handle. In der Replik seien konkrete Aufträge erwähnt worden, für welche der Rekurrent mit einem entsprechenden Honorar entschädigt worden sei (Replik, S. 6). Diese Aufträge seien indessen nicht nachgewiesen worden. Die Aussage stehe ferner im Widerspruch zu den Vorbringen in der Einsprache und im Rekurs, wonach eine Aufteilung der Entschädigung in einzelne Tätigkeiten nicht möglich sei (Einsprache, S. 14 Rz. 28 und Rekurs, S. 7 Rz. 19). Ein weiteres Indiz für die Weiterführung des bisherigen Arbeitsverhältnisses bei der ehemaligen Arbeitgeberin und gegen eine selbstständige Tätigkeit sei die Tatsache, dass das Vorsorgeverhältnis des Rekurrenten bei der Kaderkasse der ehemaligen Arbeitgeberin im Rahmen einer "externen Mitgliedschaft" habe weitergeführt werden können (Rekursbeilage 13).

G. Mit Schreiben vom 25. April 2019 liessen sich die Rekurrenten ein weiteres Mal vernehmen. Im Wesentlichen wurde dabei ausgeführt, dass sich bei den Möbelkäufen ein

unwahres Dokument eingeschlichen habe, weshalb das korrekte nun nachgereicht werde. Weiter wurde ein E-Mail-Verkehr zwischen den Rekurrenten und der Innenarchitektin eingereicht, welcher belegen solle, dass sich die Auftragsbestätigung vom 28. Februar 2013 (gemäss nachgereichter Beilage 1) auf die Einrichtung der Wohnung in Monaco bezogen habe.

H. Nachdem dieses Schreiben der Rekursgegnerin zur Kenntnis gebracht wurde, gingen beim Verwaltungsgericht keine weiteren Stellungnahmen mehr ein.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der 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. Gemäss § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (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 Bundesrechtes, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Nach § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Gemäss § 121 StG sind die Bestimmungen des VRG unter Vorbehalt der Regelungen im StG sinngemäss anwendbar. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich: Art. 140 Abs. 2 DGB).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) bzw. Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) wird der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst.

Der Rekurs erfüllt alle formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VO; BGS 162.11).

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

i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als zutreffend erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

1.3 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. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei welcher das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können zu keiner Beweiserleichterung führen (BGE 144 III 264 E. 5.3 S. 269 f.). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach gemäss der so genannten Normentheorie (BGE 143 II 661 E. 7.2), dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1).

2.

2.1 Anfechtungsobjekte ist vorliegend der Einspracheentscheid vom 11. September 2018 der Steuerverwaltung des Kantons Zug. Streitgegenstand ist in erster Linie, ob die Rekurrenten ihren steuerrechtlichen Wohnsitz vom 1. April 2013 bis zum 31. Dezember 2013 weiterhin in A._____ hatten. Präzisierend ist dazu anzumerken, dass die Abmeldung in A._____ bereits am 31. Januar 2013 erfolgte, der Wegzug ins Ausland aber gemäss Angaben der Rekurrenten erst per 31. März 2013 (Rekurs, S. 4 Rz. 7).

Folgerichtig lautete Antrag 2 des Rekurses denn auch auf "ab 1. April 2013" (Rekurs, S. 2 Antrag 2). Kommt das Gericht zur Erkenntnis, dass der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrenten, wie von ihnen vorgetragen, sich ab 1. April 2013 in Monaco befand, müsste in einem weiteren Schritt die Frage geklärt werden, ob die zusätzliche Entschädigung, die der Rekurrent von seiner ehemaligen Arbeitgeberin für seine 2013 geleistete Tätigkeit erhalten hat, vollständig in der Schweiz zu versteuern oder teilweise Monaco zuzuweisen ist. Dazu wäre vorab zu entscheiden, ob die Entschädigung von rund Fr. ____ als Einkommen aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert.

2.2 Nach Angabe der Rekurrenten verlegten diese ihren Wohnsitz per 1. Januar 2016 (Rekurs, S. 5 Rz. 14) wieder nach A. _____. Obwohl somit grundsätzlich unklar ist, wo sich der Wohnsitz der Rekurrenten in den Jahren 2013 (ab 1. April), 2014 und 2015 befand, ist die Frage, wo die Rekurrenten 2014 und 2015 Wohnsitz hatten, nicht Gegenstand des Verfahrens. Dennoch ist die Rückverlegung des Wohnsitzes nach A. _____ für die Beurteilung der Frage, ob 2013 in Monaco ein neuer Wohnsitz begründet wurde, von Bedeutung. Ebenso können deshalb auch die Lebensumstände der Rekurrenten in den Jahren 2014 und 2015 nicht einfach ausgeblendet werden, sondern sind in die Würdigung der verschiedenen Sachverhaltsumstände mit einzubeziehen.

3.

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; Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, 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 S. 24 f.). 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 S. 237).

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 S. 305 f.). 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 S. 238). 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 (BGE 143 II 233 E. 2.5.1 S. 237). Dies alles gilt auch im interkantonalen Verhältnis (Art. 127 Abs. 3 BV; BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 36; BGer 2C_762/2019 vom 18. November 2019 E. 3.3.2), ferner im internationalen Zusammenhang, wobei dort zusätzlich eine "Tie-Breaker Rule" gilt, soweit diese Gegenstand eines Doppelbesteuerungsabkommens ist (so etwa zu Art. 4 Abs. 2 DBA CH-DE: BGer 2C_128/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 5.1).

3.3 Das Bundesgericht hat in konstanter Praxis ausgeführt, dass es für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht genügt, die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu lösen; entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Obschon das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer – anders als noch Art. 4 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 350; in Kraft bis 31. Dezember 1994) – zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht mehr ausdrücklich auf das Zivilgesetzbuch (Art. 23-26 ZGB) verweist, hat sich der rechtliche Gehalt dieses Begriffs nicht verändert und lehnt sich weitgehend an den Wohnsitzbegriff des ZGB an (vgl. dazu Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 86 und 155). Nach wie vor gilt grundsätzlich, dass niemand an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben kann. Gleichermassen bleibt – wie nach altem Recht – 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. Begibt er sich ins Ausland, so hat er die direkte Bundessteuer zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet. Eine andere Sichtweise würde eine zu grosse Missbrauchsgefahr nach sich ziehen (BGer 2A.337/2000 vom 6. Februar 2001 E. 2b und c; 2C_627/2011 vom 7. März 2012 E. 4.1; 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2; BGE 138 II 300 E. 3.3).

3.4 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 (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.2). Geht es um den (angeblichen) Wegzug der bislang unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person in einen anderen 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 S. 307 [internationales Verhältnis]; BGer 2C_1036/2017 vom 10. März 2019 E. 2.3 [interkantonaes Verhältnis]). Die steuerpflichtige Person ist im Veranlagungsverfahren mitwirkungspflichtig (Art. 123 Abs. 1 und Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 42 Abs. 1 StHG) 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; 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.3).

3.5 Die Rekurrenten geben an, dass sie seit 1998 in A._____ wohnten (Rekurs, S. 3 Rz. 5), und dass sie ihren Wohnsitz dort bis zum 31. März 2013 beibehalten hätten (so etwa: Rekurs, S. 2 Antrag 2; Replik, S. 1 Ziff. 3.2.1). Die Rekursgegnerin geht von einem Wohnsitz in A._____ für das gesamte Jahr 2013 aus. Damit ist unbestritten, dass die Rekurrenten zumindest in den ersten drei Monaten der Steuerperiode 2013 in der Schweiz und im Kanton Zug unbeschränkt steuerpflichtig waren. Die Rekurrenten stellen jedoch in Abrede, dass die bisherige subjektive Steuerpflicht in A._____ sehr wahrscheinlich sein soll (Rekurs, S. 16 Rz. 45). Der Hauptbeweis für das Vorliegen des Wohnsitzes A._____ ab April 2013 sei Sache der Steuerbehörde. Diese habe darzutun, dass der Wohnsitz der Rekurrenten ab April 2013 als sehr wahrscheinlich erscheine. Dieser Hauptbeweis sei der Behörde nicht gelungen (Replik, S. 3 Ziff. 3.2.3). Die Rekurrenten verkennen, dass das Bundesgericht mit seiner zuvor zitierten Rechtsprechung zur Beweisführung bei der Aufgabe des Wohnsitzes im Resultat eine Beweislastregel zuungunsten der Steuerpflichtigen etabliert hat. Sobald nämlich die Steuerbehörde beweisen kann, dass die Steuerpflicht zumindest zu Beginn einer Steuerperiode bestand, ist es nach der Normentheorie an der steuerpflichtigen Person den Wegfall ihrer Steuerpflicht als steuermindernde Tatsache zu beweisen. Es hilft ihr vor

Bundesgericht nicht, wenn sie bloss beweist, dass sie den Wohnsitz in der Schweiz aufgegeben hat, wenn nicht bewiesen ist, dass sie einen Wohnsitz im Ausland begründet hat, welcher den fiktiven Wohnsitz nach Art. 24 Abs. 1 ZGB verdrängen würde (Oesterhelt/Seiler, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 3 N 67 f.). Vorliegend gilt ein Wohnsitz der Steuerpflichtigen in der Schweiz bzw. im Kanton Zug zumindest bis zum 31. März 2013 als erstellt. Die Rekurrenten haben das Nutzniessungsrecht an ihrem Wohnhaus in A._____ danach nicht aufgegeben, sie haben das Haus nicht an Dritte vermietet, sind unbestrittenermassen auch nach April 2013 regelmässig dorthin zurückgekehrt, um ihre Kinder zu besuchen. Bei solchen Umständen ergibt sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts eine natürliche Vermutung für eine Beibehaltung des Wohnsitzes am bisherigen Ort (vgl. BGer 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 3.1). Schon aus diesem Grund gilt der Wohnsitz der Rekurrenten in A._____ für die Zeit ab April 2013 als sehr wahrscheinlich. Es gibt im Sachverhalt auch keine Anhaltspunkte dafür, welche geeignet wären, diese natürliche Vermutung umzustossen. Die Rekurrenten haben daher die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland (hier: Monaco) zu belegen. Sollte der Beweis einer Wohnsitzverlegung von den Rekurrenten nicht erbracht werden können, haben sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (BGer 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.3; 2C_510/2016 vom 29. August 2016 E. 2.4; 2C_873/2014 vom 8. November 2015 E. 3.3; vgl. hierzu auch Erwägung 1.3 vorne). Das Verwaltungsgericht hat zu prüfen, ob den Rekurrenten aufgrund der vorliegenden Akten der Nachweis einer Wohnsitzverlegung ins Ausland gelungen ist.

4.

4.1 Das Verwaltungsgericht hat sich bereits im Urteil A 2016 21 vom 28. November 2017 mit einer Wohnsitzverlegung ins Ausland (damals: Dubai) befasst. Dieses Urteil wurde ans Bundesgericht weitergezogen und von diesem im Urteil BGer 2C_114/2018 vom 18. Juli 2019 geschützt.

Damals prüfte das Verwaltungsgericht die Wohnsitzverlegung anhand folgender Kriterien: persönliche Beziehungen (nachfolgend E. 4.2), geschäftliche Beziehungen (nachfolgend E. 4.3), Wohnsituation (nachfolgend E. 4.4) und Aufenthaltstage (nachfolgend E. 4.5). Auch in diesem Fall scheint es sachgerecht, sich in erster Linie auf diese Indizien abzustützen, wobei anschliessend noch weitere Indizien (E. 4.6) geprüft werden. Abgerundet wird diese Erwägung mit einem Fazit (E. 4.7).

4.2 Persönliche Beziehungen

4.2.1 Die Rekurrenten führen aus, dass sie "in Monaco wenig soziale Kontakte" (Rekurs, S. 25 Rz. 60 letzter Absatz) gehabt hätten. Es ist offensichtlich, dass dieses Kriterium bereits aufgrund dieser Aussage gegen eine Wohnsitzverlegung nach Monaco spricht.

Die Rekurrenten erklären dazu, sie hätten in Monaco die Öffentlichkeit bewusst gemieden, um nicht erkannt zu werden (Rekurs, S. 25 Rz. 60 erster und letzter Absatz). Es ist durchaus vorstellbar, dass Menschen sich an einem anderen Ort mit einer zumindest vorübergehenden Absicht des dauernden Verbleibens niederlassen, um dort sehr zurückgezogen zu leben, weil sie in der Öffentlichkeit nicht erkannt werden wollen. Im vorliegenden Fall ist es aufgrund der regen Reisetätigkeit der Rekurrenten im Zeitraum ab April 2013 bis Ende 2015 indessen durchaus angebracht, an diesem Beweggrund Zweifel zu hegen. Dies umso mehr, als die Rekurrenten gemäss eigener Aussage bei sämtlichen Flügen mit internationalen Destinationen Zürich als Start- und Zielflughafen wählten (Rekurs, S. 22 Rz. 56), also denjenigen Flughafen, wo sie wohl am ehesten erkannt werden würden. Auf die Reisetätigkeit ist im Einzelnen noch weiter hinten zurückzukommen (E. 4.5.2 und 4.6.1). Ferner geben die Rekurrenten an, verschiedene Immobilien in _____ sowie in _____ und _____ zu besitzen (Rekurs, S. 5 Rz. 10). Auch dort hätten sie sich vermutlich ohne weiteres eine Weile aufhalten können, um zurückgezogen und ohne soziale Kontakte leben zu können. Dies wäre angesichts der Grösse und Ausstattung des Grundstücks in A. _____, welches die Rekurrenten selber als aussergewöhnlich grosszügiges und einzigartig gelegenes Objekt bezeichnen (Rekurs, S. 17 Rz. 45 erster Absatz), wahrscheinlich auch dort sehr gut möglich gewesen. Auf die Ausstattung des Grundstücks ist detaillierter weiter hinten einzugehen (E. 4.4.2). Die besondere wirtschaftliche Situation der Rekurrenten mit einem international gestreuten Immobilienbesitz und überdurchschnittlich grosszügigen Wohnverhältnissen an ihrem angestammten und bis Ende März 2013 unbestrittenen Wohnort in A. _____ sprechen auf den ersten Blick jedenfalls nicht für eine Wohnsitzbegründung in Monaco in einer 268 m² grossen Mietwohnung (Fünfstufig-Duplexwohnung im 11. und 12. Stock eines Wohnblocks, Rekursbeilage 4), nur um nicht in der Öffentlichkeit erkannt zu werden.

4.2.2 Die Rekurrenten geben an, sie hätten ganz allgemein ausserhalb der Familie in A. _____ wenig soziale Kontakte gehabt (Rekurs, S. 25, Rz. 60 letzter Absatz). Vor der behaupteten Verlegung des Wohnsitzes hätten sie ihr Haus in A. _____ zusammen mit

ihren Kindern seit Jahren bewohnt (Rekurs, S. 16 Rz. 45). Ab April 2013 hätten die _____ volljährigen Kinder sich am Wochenende in der Liegenschaft aufgehalten, wo die Rekurrenten sie anlässlich regelmässiger Aufenthalte zur Durchreise besucht hätten. Im Übrigen hätten die Kinder als Wochenaufenthalter in _____ gelebt und dort studiert (Rekurs, S. 5 Rz. 11). Die Rekurrenten hätten ihren Kindern eine Haushaltshilfe zur Seite gestellt, welche mittels einer auf die Rekurrenten lautenden Kreditkarte Einkäufe für sie erledigt habe (Rekurs, S. 25 Rz. 60 dritter Absatz, S. 26 Rz. 62 oder Replik, S. 4 dritter Absatz). Von Monaco aus hätten die Rekurrenten kaum telefoniert, weshalb sie die in den dort abgeschlossenen Telefonabonnements enthaltenen Freiminuten nicht ausgeschöpft hätten. Für die Kommunikation mit den Kindern habe man das Internet verwendet (Rekursbeilage 18, S. 5 Mitte). Gemäss Abtretungsvertrag schenkten die Rekurrenten die Liegenschaft in A. _____ im Dezember 2011 ihren Kindern (Rekursbeilage 22). Die Rekurrenten führten dazu aus, ein Verkauf sei nicht in Frage gekommen, da sie die Liegenschaft als Familiensitz für ihre Nachkommen hätten erhalten wollen (Rekurs, S. 17 Rz. 45). Auch das benachbarte _____ m² grosse Nachbargrundstück hätten sie _____ im Interesse ihrer Kinder gekauft (Rekurs, S. 17 Rz. 46; Replik, S. 4 erster Absatz), um ihnen zu ermöglichen, ihre Eigenheime darauf zu bauen (Rekurs, S. 18 Rz. 46).

All diese Aussagen lassen darauf schliessen, dass die _____ Kinder – sie waren im April 2013 zwischen 21 und 28 Jahre alt (Rekursbeilage 22, S. 1) – die engsten und mit Abstand wichtigsten Bezugspersonen der Rekurrenten im hier interessierenden Zeitraum waren. Da die Kinder damals in der Schweiz wohnten, spricht auch dieser Befund gegen eine Wohnsitzverlegung ins Ausland.

4.2.3 Weitere ins Gewicht fallende persönliche Beziehungen sind aus den Akten nicht ersichtlich, weshalb das Kriterium persönliche Beziehungen deutlich gegen eine Wohnsitzverlegung nach Monaco spricht. Wenn schon, deuten die Indizien auf die Beibehaltung des Wohnsitzes in der Schweiz hin.

4.3 Geschäftliche Beziehungen

Geschäftliche Beziehungen der Rekurrentin sind weder aktenkundig noch wurden diese geltend gemacht. Beim Rekurrenten sind einzig geschäftliche Beziehungen zu seiner ehemaligen Arbeitgeberin aus den Akten ersichtlich. Rekursbeilage 5 ist ein Vertrag zwischen dem Rekurrenten und seiner ehemaligen Arbeitgeberin, welche dort als Schweizer AG mit Sitz in D. _____ bezeichnet wird. Im Wesentlichen vereinbaren die

Parteien darin, dass der Rekurrent nach Beendigung seines Amts als Verwaltungsratspräsident bis zum 31. Oktober 2013 gewisse Dienstleistungen für seine ehemalige Arbeitgeberin erbringen wird, wofür diese ihn mit Geld und weiteren Leistungen entschädigt. Die Durchsicht des Vertrags ergibt, dass gewichtige Zusatzleistungen der ehemaligen Arbeitgeberin einen klaren Bezug zur Schweiz aufweisen. So wird ihm ein Chauffeur mit Fahrzeug ("stationed in Switzerland") zur Verfügung gestellt für Fahrten in der Schweiz und in benachbarten Ländern bis zum 31. Dezember 2019 (Rekursbeilage 5, S. 3 Ziff. 6). Dazu kommt, dass die ehemalige Schweizer Arbeitgeberin dem Rekurrenten gemäss dessen eigenen Angaben – offenbar ausservertraglich – weitere Fahrzeuge zur Verfügung gestellt hat, die auf diese oder nahestehende Gesellschaften immatrikuliert waren (Rekurs, S. 23 Rz. 56). Gemäss Vertrag kann der Rekurrent bis zum 31. Dezember 2019 ferner ein Büro in D. _____ inklusive Sekretariatsdienstleistungen beanspruchen ("Office and secretarial services to be provided on ____/D. _____ for free until 31 December 2019", Rekursbeilage 5, S. 3 Ziff. 6). Ihm wird ausserdem der Titel als Ehrenpräsident auf Lebenszeit verliehen (Rekursbeilage 5, S. 2 Ziff. 2). Im Rekurs wird zusätzlich ausgeführt, dass der Rekurrent im hier interessierenden Zeitraum weiterhin über ein Mitarbeiterkonto bei der ehemaligen Arbeitgeberin verfüge (Rekurs, S. 25 Rz. 60 2. Absatz). Auf der anderen Seite lassen sich auch gewisse Leistungen, die der Rekurrent zu erbringen hat, mit der Schweiz in Verbindung bringen. So wird er weiterhin als Vorsitzender des Steuerungsausschusses "A. _____" und " _____" [dem ____ der ehemaligen Arbeitgeberin in D. _____] bezeichnet (Rekursbeilage 5, S. 2 Ziff. 3 und 4). Ferner verpflichtet er sich während einer Übergangsphase zu gewissen Aufsichtstätigkeiten beim Tagesgeschäft im Büro des Verwaltungsratspräsidenten, im Unternehmenssekretariat und im Bereich der Unternehmenssicherheit ("office of the chairman", "corporate secretary", "corporate security", Rekursbeilage 5, S. 2 Ziff. 3). Schliesslich verpflichtet er sich dazu, keine Mandate für die Konkurrenz der bisherigen Arbeitgeberin anzunehmen. Er hat jedes neu angenommene Mandat dem Verwaltungsratspräsidenten zu melden (Rekursbeilage 5, S. 4 Ziff. 8). Der Vertrag erwähnt schliesslich ein paar Aufgaben des Rekurrenten mit Auslandbezug. So hat er noch vorübergehend die Aufgabe des Verwaltungsratspräsidenten von gewissen Tochtergesellschaften wahrzunehmen (bis 31. Juli 2013 von zwei Gesellschaften in den USA und einer in Bermuda; bis 31. Oktober 2013 von einer in Frankreich und einer in Spanien). Zusätzlich verpflichtet er sich zur Teilnahme an einem bereits organisierten Coachingseminar in Deutschland (Rekursbeilage 5, S. 3 Ziff. 6 unten).

Aus dem Vertrag geht somit hervor, dass der Rekurrent in der streitgegenständlichen Periode weiterhin geschäftliche Beziehungen zur Schweiz unterhalten hat. Ob diese, wie von den Rekurrenten gefordert, als selbstständige Tätigkeit, oder wie von der Steuerverwaltung gefordert, als unselbständige Tätigkeit zu qualifizieren sind, kann vorerst offen bleiben. Zumindest ein Teil der vom Rekurrenten zu erbringenden oder auch zu unterlassenden Leistungen haben einen Konnex zur Schweiz. Gewichtige vertragliche Leistungen der Schweizer AG lassen sich ebenfalls der Schweiz zuordnen. So oder anders ergeben sich keinerlei Hinweise auf geschäftliche Beziehungen zu Monaco, weshalb auch das Kriterium der geschäftlichen Beziehungen klar gegen eine Wohnsitzverlegung nach Monaco spricht und wenn schon für den Fortbestand des Schweizer Wohnsitzes.

4.4 Wohnsituation

4.4.1 In Monaco verfügten die Rekurrenten über eine Mietwohnung mit 236 Quadratmetern Wohnfläche, dazu über eine Terrasse mit kleinem Schwimmbad (Fläche Aussenbereich: 32 Quadratmeter). Es handelte sich um eine Fünfstufig-Duplexwohnung im 11. und 12. Stock eines Wohnblocks. Das Mietverhältnis trat am 15. Januar 2013 in Kraft. Der Vertrag war auf drei Jahre, bis zum 15. Januar 2016, befristet, mit automatischer Verlängerung um weitere drei Jahre bei ausbleibender Kündigung (Rekurs, S. 4 Rz. 9; Rekursbeilage 4, Mietvertrag, S. 1, 2 und 14). Die Rekurrenten engagierten in Monaco eine Haushaltshilfe, welche im Schnitt pro Monat wie folgt für sie tätig war: 2013 – 31,5 Stunden; 2014 – 38.75 Stunden; 2015 – 39 Stunden (Rekursbeilage 18-16, Monatsabrechnungen).

4.4.2 In A. _____ hatten die Rekurrenten ein Nutzniessungsrecht an verschiedenen Grundstücken inne. Auf einem dieser Grundstücke steht ein Landhaus, das sie bis März 2013 unbestrittenermassen bewohnten. Die zusammenhängenden Grundstücke in A. _____ umfassten gemäss Abtretungsvertrag vom 14. Dezember 2011 eine Fläche von _____ Quadratmetern (_____, Rekursbeilage 22, Abtretungsvertrag) mit einer Gebäudefläche von über 1'700 Quadratmetern (_____, Rekursbeilagen 22-1 bis 22-6, Liegenschaftsreporte). Das Wohnhaus wies eine Grundfläche von 723 Quadratmetern auf. Auf Pressebildern ist zu sehen, dass dieses Haus _____ meist zweigeschossig in Erscheinung tritt (https://www._____.ch/_____, Artikel vom _____, eingesehen am 16. Juli 2020). Von _____ her sind teilweise sogar drei Geschosse erkennbar (https://www._____.ch/_____, Artikel vom _____, eingesehen am 16. Juli 2020). Die effektive

Wohnfläche dürfte folglich deutlich über 1'400 Quadratmeter betragen haben. Die Grundstücke verfügten über _____ sowie über ein Schwimmbad. Neben dem Wohnhaus befanden sich darauf ein Gärtner-, _____ und ein _____ (Rekursbeilage 22). Im März 2014 übten die Rekurrenten ferner die Option zum Kauf des benachbarten Gutes aus. Dieses Gut liegt ebenfalls _____, neben dem Grundstück der drei Kinder, und umfasst _____ Quadratmeter (Rekurs, S. 17 Rz. 46).

In A. _____ war 2013 eine Haushaltshilfe mit jährlichem Brutto-Lohn von Fr. _____ für die Rekurrenten tätig (Rekursbeilage 18-9, Lohnausweis 2013). Bei einem Stundenlohn von Fr. _____ ergibt dies eine monatliche Arbeitszeit von _____ Stunden. Bei einem eher hohen Stundenlohn von Fr. _____ ergäbe dies immer noch eine monatliche Arbeitszeit von _____ Stunden. In den Jahren 2014 und 2015 blieb die Haushaltshilfe angestellt und erzielte einen Brutto-Lohn von Fr. _____ im Jahr 2014 und von Fr. _____ im Jahr 2015 (Rekursbeilage 18-9, Lohnausweise 2014 und 2015). Die Rekurrenten kümmerten sich nach eigenen Angaben weiterhin um das Arbeitsverhältnis mit der Haushaltshilfe (Rekurs, S. 27 Rz. 63), d.h. die Rekurrenten blieben weiterhin ihre Arbeitgeber trotz der geltend gemachten geringen Präsenz in der Schweiz (Rekurs, S. 26 Rz. 62). Die Lohnausweise für die Hausangestellte in A. _____ zu Händen der Steuerbehörde wurden 2013, 2014 und 2015 im Übrigen mit der Ortsangabe A. _____ versehen. Die Richtigkeit der Angaben bestätigte jeweils die Rekurrentin unter Angabe der Adresse in A. _____ (Rekursbeilage 18-9).

4.4.3 Ferner ist festzuhalten, dass die Rekurrenten sich Post von Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, von denen sie Dienstleistungen bezogen, weiterhin nach A. _____ senden liessen. So sind etwa monatliche Kontoauszüge der Kreditkarte AmericanExpress (Rekursbeilage 18-2) aktenkundig, welche sowohl während der streitgegenständlichen Periode als auch in den Jahren 2014 und 2015 ausnahmslos nach A. _____ gesandt wurden. Ferner stellte das Reisebüro der AmericanExpress die Rechnungen für Reisen, welche die Rekurrenten über dieses Büro gebucht hatten, auf die Adresse in A. _____ aus (diverse Unterlagen zu Rekursbeilage 20-1). Auch schickte die H. _____, die Schweizer Krankenkasse der Rekurrenten, die Post soweit ersichtlich nach A. _____, darunter Leistungsabrechnungen und ein Schreiben, in dem es ausgerechnet um die nicht ordnungsgemäss Bekanntgabe des Wegzugs ging (Replikbeilage 3, Rekursbeilage 20-3, Rekursbeilage 18-3). Auf diesen Punkt wird noch zurückzukommen sein (E. 4.6.2). Weitere Schreiben an die Adresse in A. _____ im Zeitraum 2013 bis 2015 betrafen

etwa die Stromrechnungen der WWZ AG (Rekursbeilage 18-5) und Abrechnungen der Swiss Miles & More Mastercard (Rekursbeilage 23, Replikbeilage 4).

4.4.4 Die Rekurrenten machen geltend, dass sie am 14. Februar 2013 mit einem beträchtlichen Teil des Mobiliars und der Einrichtungen nach Monaco umgezogen seien (Rekurs, S. 19 Rz. 51). In den Akten befindet sich eine Liste des transportierten Gutes. Die Liste, versehen mit dem Datum 30. Januar 2013, umfasst total 106 Positionen (94 + 12), davon sind 62 Kunstgegenstände (94 – 32). Übliche Einrichtungsgegenstände des täglichen Gebrauchs sind (unter anderem) folgende zu finden: Kaffeemaschine, Küchengeräte, Tische, Stühle, Sofas, Lampen, Bücher, Kleider und Besteck (Rekursbeilage 16-9). Die Rekurrenten geben an, dass sie Mobiliar und Kunst im Wert von rund Fr. ____ von der Schweiz nach Monaco transportiert hätten (Rekurs, S. 19 Rz. 51). In den Akten befindet sich ausserdem eine Liste mit dem Transportgut, das im Dezember 2015 von Monaco nach A. _____ zurückgebracht wurde. Sie enthält weitgehend die gleichen Gegenstände, die schon auf der Liste vom 30. Januar 2013 figurierten (Rekursbeilage 8). Der Schweizer Zoll schätzte den Wert des eingeführten Guts auf rund Fr. ____ (Rekursbeilage 7). Aus den Akten ist ersichtlich, dass die Rekurrentin die Wohnung in Monaco zusätzlich mit lokal gekauftem Mobiliar ausstatteten (Rekursbeilage 16-13, Replikbeilage 1, Beilage 1 zur Stellungnahme vom 25. April 2019).

4.4.5 Es gilt, die zuvor ausgebreiteten Sachverhaltselemente zur Wohnsituation zu würdigen.

4.4.5.1 Zunächst ist bezüglich der räumlichen Verhältnisse festzustellen, dass die Grundstück- und die Wohnfläche in A. _____ markant grösser sind als die Wohn- und Aussenräume, die den Rekurrenten in Monaco zur Verfügung standen. Zwar sind 236 Quadratmeter Wohnfläche für monegassische Verhältnisse wohl als grosszügig zu bezeichnen, wie die Rekurrenten vorbringen (Rekurs, S. 19 Rz. 50), doch verfügten die Rekurrenten in A. _____ über eine nochmals deutlich grosszügigere und komfortablere Wohnsituation. Insbesondere ist dort auch der ausserordentlich grosse Umschwung zu beachten, der es den Rekurrenten in A. _____ beispielsweise erlaubte, sich dort vor fremden Blicken ungestört aufzuhalten und sich bei Freizeitaktivitäten zu erholen (etwa Spaziergänge zu unternehmen, ____, die Natur und die Ruhe zu geniessen). Dies alles war im 32 Quadratmeter grossen Aussenbereich der Wohnung im elften Stock des Blocks in der dicht bebauten und dicht bevölkerten Stadt Monaco nicht möglich. Die Wohnung in Monaco konnte den gewohnten Lebenskomfort der Rekurrenten mit anderen Worten nicht annähernd bieten, was nicht für eine Wohnsitznahme in Monaco spricht.

4.4.5.2 Die Rekursgegnerin wertet den Umstand, dass die Haushaltshilfe in A. _____ im bisherigen Umfang angestellt blieb, als Indiz gegen eine Wohnsitzverlegung. Wenn schon hätten die Kinder, als Eigentümer, einen Vertrag mit der Haushaltshilfe abschliessen müssen (Vernehmlassung, S. 9 f.). Nach Meinung des Gerichts darf die Frage der Weiterführung des Arbeitsverhältnisses der Haushaltshilfe [in A. _____] nicht überbewertet werden. Es ist gut nachzuvollziehen, dass eine Anwesenheit der Haushaltshilfe im grossen Haus aus Sicherheitsgründen weiterhin erwünscht war, wie von den Rekurrenten vorgebracht (Rekurs, S. 27 Rz. 63). Es dürfte bei Abwesenheit der Rekurrenten dort ausserdem genügend Arbeit für die Haushaltshilfe gegeben haben. Eine Übertragung des Arbeitsvertrags auf die Kinder ist im Übrigen wohl auch deshalb nicht erfolgt, da in den wirtschaftlichen Verhältnissen der Rekurrenten jährliche Lohnkosten von rund Fr. _____ nicht besonders stark ins Gewicht fallen.

4.4.5.3 Was die transportierten Möbel betrifft, so wendet die Rekursgegnerin ein, dass mehrheitlich Kunstgegenstände und praktisch keine üblichen Einrichtungsgegenstände von A. _____ nach Monaco verbracht worden seien (Vernehmlassung, S. 8 Ziff. 3.2.4). Es ist richtig, dass die Liste des Transportguts auffallend viele Kunstgegenstände enthält und vergleichsweise wenig Gegenstände des täglichen Gebrauchs (Rekursbeilage 16-9). Allerdings liessen die Rekurrenten sich die Wohnung durch Innendekorationsfirmen unter anderem mit Sofas, einem Esstisch mit Stühlen, Betten, Matratzen, Stoffüberzügen, Teppichen und Terrassenmöbeln ausstatten, was sowohl Offerten wie auch Rechnungen in den Akten belegen (Rekursbeilage 16-3; Beilage 1 zur Stellungnahme vom 25. April 2019). In den Akten befinden sich auch Kopien eines Mailverkehrs aus dem Zeitraum 27. Dezember 2012 bis 7. Januar 2013, in dem der Rekurrent und die Innendekorateurin in Cannes sich über die Ausstattung der Wohnung und insbesondere auch über die Betauswahl eingehend austauschten (Beilage 3 zur Stellungnahme vom 25. April 2019). Die Rekurrenten bringen vor, es sei wenig wahrscheinlich, dass sie Einrichtungsgegenstände im Wert von rund Fr. _____ nach Monaco überführt hätten, ohne dort einen Wohnsitz zu begründen. Der Umfang des mitgeführten Mobiliars und der Kunst zeige auf, dass sie nicht nur vorübergehend ihren Wohnsitz nach Monaco hätten verlegen wollen. Es sei ihnen auch nicht darum gegangen, in Monaco ein Feriendomizil zu begründen (Rekurs, S. 20 Rz. 51). Die Tatsache, dass die Rekurrenten Kunst und Möbel in erheblichem Umfang von A. _____ nach Monaco transportiert haben, stellt zusammen mit den getätigten Zukäufen von Möbeln und weiteren Einrichtungsgegenständen vor Ort ein Indiz für eine Wohnsitznahme in Monaco dar. Die Rekurrenten legten in ihrer neuen Mietwohnung offenbar Wert auf einen hohen

Wohnkomfort und auf ein behagliches Ambiente (vgl. dazu auch ein Mail des Rekurrenten vom 3. Januar 2013 an die Innendekorateurin in Cannes, Beilage 3 zur Stellungnahme vom 25. April 2019). Allerdings ist der Wert dieses Indizes insoweit zu relativieren, als die Rekurrenten lediglich rund 5 Prozent des von ihnen deklarierten steuerbaren Vermögens nach Monaco verbrachten (rund Fr. ____ gemäss Steuererklärung 2013, Rekursbeilage 9). Dazu kommt, dass die Rekurrenten per Ende 2013 Kunst im Wert von Fr. ____ deklarierten (Rekursbeilage 9). Auf der Liste des Umzugsguts sind unter der Rubrik Kunst Gegenstände von rund Fr. ____ aufgeführt (Rekursbeilage 16-9, Positionen 32-94). Dies bedeutet, dass die Rekurrenten gemessen am Wert mehr als die Hälfte ihrer Kunst zurückliessen. Die Rekurrenten haben nicht vorgebracht, dass sie die nicht transportierte Kunst irgendwo zwischengelagert hätten. Somit spricht einiges dafür, dass sich Kunst im Wert von über Fr. ____ weiterhin im – gemäss ihren Aussagen – unbewohnten Haus in A. _____ befand. All dieses spricht wiederum eher gegen eine Wohnsitzverlegung der Rekurrenten ins Ausland. Zu beachten ist auch, dass angesichts der wirtschaftlichen Verhältnisse der Rekurrenten (deklariertes steuerbares Einkommen 2013 rund Fr. ____, Rekursbeilage 9) die zweimal anfallenden Kosten für den Transport der Möbel und Kunstgegenstände (Fr. ____ gemäss Voranschlag vom 1. Februar 2013 für den Transport von Monaco nach A. _____, Rekursbeilage 16-7) sowie die Auslagen für Möbel und weitere Inneneinrichtungen vor Ort (vgl. Schlussrechnung des Innendekorateurs aus Cannes vom 28. Mai 2013 über rund EUR ____, Rekursbeilage 16-13) bei ihrem Entscheid eine nicht allzu grosse Bedeutung gehabt haben dürften. Es ist somit auch durchaus denkbar, dass die Rekurrenten sich die Wohnung in Monaco für temporäre Aufenthalte wohnlich eingerichtet haben wie von der Rekursgegnerin vorgebracht (Vernehmlassung, S. 9 oben). Alles in allem liefern die Umstände des Transports und der Wohnungsausgestaltung vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Verhältnisse der Rekurrenten kein klares Resultat. Von einem eindeutigen Indiz für eine Absicht eines dauernden Verbleibens in Monaco kann jedenfalls nicht gesprochen werden.

4.4.5.4 Der Verzicht auf einen Postnachsendauftrag durch die Rekurrenten lässt sich für das Gericht allerdings nur schwer nachvollziehen, weil ein solcher schnell und einfach eingerichtet werden kann und bei Wohnsitzverlegungen sowohl innerhalb der Schweiz wie auch ins Ausland Usanz ist. Die Rekurrenten bringen vor, es sei darum gegangen, die Adresse in Monaco möglichst vertraulich zu halten (Replik, S. 5). Dieser Befürchtung steht Art. 7 Abs. 3 des Postgesetzes (PG; SR 783.0) entgegen, wonach die Post Adressdaten an Dritte nur weitergeben darf, wenn Betroffene dazu ihre Einwilligung geben. Ausserdem hätten die Rekurrenten in Monaco wohl auch ein Postfach einrichten können, wohin sie

sich die an die Adresse in A. _____ gerichtete Post hätten nachsenden lassen können. Da die Rekurrenten keinen Nachsendeauftrag einrichteten, hätte die Haushälterin in A. _____ alle Nachsendungen durchführen müssen, d.h. frankieren und zur Poststelle bringen oder in den nächsten Briefkasten einwerfen müssen, ausser – und dies scheint plausibler – die Rekurrenten hielten sich regelmässig in A. _____ auf, womit sich die Einrichtung eines Nachsendeauftrags erübrigt hätte. Im Übrigen ist nur schwer zu verstehen, weshalb die Rekurrenten ihrer Krankenkasse die neue Adresse in Monaco nicht bekanntgaben. Gemäss Ziffer 2.5 lit. c der allgemeinen Versicherungsbedingungen KVG der H. _____ sind Versicherte jedenfalls verpflichtet, sämtliche das Versicherungsverhältnis betreffende Änderungen in den persönlichen Verhältnissen (z.B. Wohnsitzwechsel) innert Monatsfrist der auf der Versicherungspolice genannten Organisationseinheit des Versicherers zu melden (Bedingungen einsehbar unter www.H._____.ch/dam/internet/dokumente/01_privatkunden/01_vertragsbedingungen_kvg/avb_okp_de.pdf, eingesehen am 20. August 2020). Das Zurückbehalten der Post in A. _____ und die Nichtbekanntgabe des Adresswechsels an die Krankenkasse sprechen relativ deutlich gegen eine Absicht des dauernden Verbleibens in Monaco.

4.4.6 Eine Gesamtwürdigung der Wohnsituation ergibt kein eindeutiges Resultat. Es könnte sich aufgrund der Indizien sowohl bei der Wohnung in Monaco als auch beim Haus in A. _____ um den Wohnsitz gehandelt haben, während die jeweils andere Wohngelegenheit als eine Art Feriendomizil zu qualifizieren wäre. Aufgrund der Beweislastverteilung bei Wohnsitzverlegungen ins Ausland hat dies zur Folge, dass die Rekurrenten mit ihren Eingaben keine Wohnsitzverlegung nach Monaco haben nachweisen können. Der Vollständigkeit halber ist noch festzustellen, dass keines der Indizien bei der Wohnsituation stark genug ist, die natürliche Vermutung einer Beibehaltung des Wohnsitzes in A. _____ umzustossen. Dies gilt auch für den Befund beim Möbeltransport, der unter allen Faktoren noch am ehesten auf die Absicht eines längeren Aufenthalts in Monaco hindeutet.

4.5 Aufenthaltstage

4.5.1 Die Rekurrenten reichten eine kalendarische Aufstellung ihrer verschiedenen Aufenthaltsorte in der Periode 2013 bis 2015 ein, welche sie anhand der Geschäftsagenda des Rekurrenten und anhand von Flugtickets rekonstruiert hatten (Rekursbeilage 20, Schreiben vom 28. Februar 2018, S. 2). Sie betonten dabei mehrfach, dass sie nicht in der

Lage gewesen seien, eine vollständige Agenda zu erstellen. Abweichungen zu den effektiven Aufenthalten seien deshalb möglich (Rekursbeilage 20, S. 2; Rekurs, S. 25 dritter Absatz; Replik, S. 2 Ziff. 3.2.3). Sie begründeten die Abweichungen unter anderem damit, dass die massgebende Periode schon einige Zeit zurückliege und die elektronische Agenda nur noch teilweise verfügbar gewesen sei (Rekurs, S. 25 dritter Absatz). Weiter hätten sie trotz intensiver Bemühungen immer noch nicht alle Flugtickets beschaffen können (Rekursbeilage 20, Schreiben vom 28. Februar 2018, S. 1). Gemäss der kalendarischen Aufstellung habe sich der Rekurrent im Jahr 2013 an 131 Tagen in Monaco und an 57 Tagen in A. _____ aufgehalten und die Rekurrentin an 193 Tagen in Monaco und an 46 Tagen in A. _____. Damit hätten sich beide Ehegatten 2013 wesentlich häufiger in Monaco als in A. _____ aufgehalten. Über die Periode März 2013 bis Dezember 2015 sei der Rekurrent im Übrigen an 309 Tagen in Monaco und an 204 Tagen in A. _____ gewesen. Demgegenüber sei die Rekurrentin in diesem Zeitraum an 574 Tagen in Monaco und an 137 Tagen in A. _____ gewesen (Rekurs, S. 21 Rz. 54).

4.5.2 Es stellt sich die Frage der Beweiskraft der nicht vollständigen kalendarischen Zusammenstellung.

4.5.2.1 In der Vernehmlassung der Rekursgegnerin findet sich ab Seite 5 eine Aufstellung aller von ihr entdeckten Diskrepanzen zwischen dem rekonstruierten Kalender und den Kreditkartenabrechnungen. Beim Rekurrenten stellte sie 2013 bei acht im Kalender ausgewiesenen Aufenthaltsperioden in Monaco fest, dass dessen Kreditkartenabrechnungen gleichzeitig Zahlungen in der Schweiz, Deutschland, Österreich und in den USA auswiesen. Bei der Rekurrentin bemerkte die Rekursgegnerin bei sechs im Kalender angegebenen Monacoaufenthalten anhand der Kreditkartenabrechnung gleichzeitig Ausgaben in der Schweiz, Deutschland, Spanien und den USA. In einem Fall wurde beim Rekurrenten eine Abweichung in umgekehrter Richtung festgestellt, das heisst dass er während eines im rekonstruierten Kalender angegebenen Aufenthalts in A. _____ gemäss Kreditkarte eine Ausgabe in Nizza tätigte (Vernehmlassung, S. 5). Die Untersuchung im Jahr 2014 ergab folgendes Ergebnis: Beim Rekurrent wurden bei vier im Kalender aufgeführten Monacoaufenthaltsperioden Kreditkartenzahlungen in der Schweiz – hauptsächlich im Kanton Zug – festgestellt, während es bei der Rekurrentin bei acht festgestellten Monaco-Perioden gleichzeitig Kreditzahlungen in der Schweiz – wiederum hauptsächlich im Kanton Zug – gab (Vernehmlassung, S. 6). Für das Jahr 2015 kam die Rekursgegnerin zum folgenden Ergebnis: Bei sechs ausgewiesenen

Monacoaufenthalten des Rekurrenten und bei zwei der Rekurrentin stellte sie gleichzeitig Kreditkartenzahlungen in der Schweiz fest, in beiden Fällen hauptsächlich im Raum Innerschweiz (Vernehmlassung, S. 7). Die Rekursgegnerin schloss aus ihrer Untersuchung, dass sich die Rekurrenten deutlich weniger in Monaco aufgehalten hätten, als aus dem rekonstruierten Kalender hervorgehe. Auffallend sei zudem, dass die Kreditkartenabbuchungen ausserhalb Monacos zeitlich des Öfteren mitten in einer längeren als "in Monaco" bezeichneten Periode im rekonstruierten Kalender zusammengefallen seien (Vernehmlassung, S. 7 f. Ziff. 3.2.3).

4.5.2.2 Das Gericht ist den einzelnen Abweichungen, auf welche die Rekursgegnerin aufmerksam gemacht hat, nachgegangen und kann deren Richtigkeit weitgehend bestätigen (Vergleich der Tabellen 2a-c auf S. 5-7 der Vernehmlassung mit Rekursbeilage 20-2 und mit den Vernehmlassungsbeilagen 2a-c). Allerdings hat die Rekursgegnerin übersehen, dass der Rekurrent sich vom 16. Juli bis 20. Juli 2013 gemäss Kalender nicht in Monaco, sondern in den USA aufgehalten haben soll, und vom 9. April bis 11. April 2014 nicht in Monaco, sondern in Paris und Warschau (Vernehmlassung S. 5 im Vergleich zu Rekursbeilage 20-2, Seite 5 und Vernehmlassung S. 6 im Vergleich zu Rekursbeilage 20-2, S. 14). Die fehlerbehafteten Monacoaufenthalte sind also in beiden Jahren jeweils um eins zu kürzen. Andererseits ist der Rekursgegnerin entgangen, dass der Rekurrent sich gemäss Rekursbeilage 20-1 am 3. November 2014 auf einem Flug von Shanghai nach Zürich befand (Rekursbeilage 20-1, Electronic Ticket, Blatt 49), er gemäss dem rekonstruierten Kalender aber vom 31. Oktober 2014 bis zum 8. November 2014 in Monaco gewesen sein soll (Rekursbeilage 20-2, S. 20 und 21). Dabei fällt auf, dass der Flug nicht etwa am Rand einer geltend gemachten Anwesenheit in Monaco stattfand, sondern in der Mitte. Dies bedeutet wiederum, dass es 2014 einen irrtümlich angegebenen Monacoaufenthalt mehr gibt, als von der Rekursgegnerin angenommen. Die Rekurrenten brachten als Reaktion auf das Untersuchungsergebnis der Rekursgegnerin vor, sie hätten nie behauptet, dass der rekonstruierte Kalender immer den Tatsachen entspreche. Die Abweichungen der Kreditkartenabrechnungen zur kalendarischen Darstellung würden sich auf 40 bis 50 Kalendertage in den Jahren 2013 bis 2015 je für die Rekurrentin und den Rekurrenten belaufen (Replik, S. 2 Ziff. 3.2.3).

4.5.2.3 Die Wahrscheinlichkeit, dass sich die Rekurrenten zufällig bei insgesamt 33 im Kalender aufgeführten Monacoaufhalten ($[8-1]+6+[4-1]+8+6+2+1$ [Shanghai-Flug, siehe oben]) in Bezug auf den tatsächlichen Aufenthaltsort geirrt haben könnten und nur einmal bei einem im Kalender aufgeführten Aufenthalt [in A. _____], darf als sehr gering

betrachtet werden. Dazu kommt, dass die Rekurrenten ihre Aussagen im Verlaufe des Einspracheverfahrens gegenüber der Rekursgegnerin mehrfach geändert haben, als diese im Zuge ihrer Untersuchungshandlungen die Aufenthaltsorte der Rekurrenten näher in Erfahrung bringen wollte. So wurde zuerst behauptet, dass der Corporate Jet der ehemaligen Arbeitgeberin praktisch nicht mehr verwendet worden sei (Rekursbeilage 18, S. 1 Ziff. 1 unten). Nachdem die Rekursgegnerin am 30. November 2017 den Nachweis der Flugbewegungen der Rekurrenten und eine kalendarische Aufstellung der Anwesenheitstage pro Land und Ort verlangt hatte (Rekursbeilage 19), gaben die Rekurrenten an, dass gleichwohl sieben Mal mit dem Corporate Jet geflogen worden sei, weshalb sich nicht alle Auslandabwesenheiten mit Flugtickets belegen liessen (Schreiben vom 28. Februar 2018 als Rekursbeilage 20, S. 2 Ziff. 2). Nachdem die Rekursgegnerin ebenfalls am 30. November 2017 verlangte, die Abrechnung einer "MasterCard" mit den Endziffern "41010" ab März 2013 bis Ende 2015 einzureichen (Rekursbeilage 19), schrieben die Rekurrenten am 28. Februar 2018, sie besäßen keine solche Kreditkarte. Es sei davon auszugehen, dass es sich dabei um die Kreditkarte der Hausangestellten handle (Rekursbeilage 20, S. 2 Ziff. 3). Im Einspracheentscheid argumentierte die Rekursgegnerin sodann, dass sich in den Akten Belege von Abrechnungen einer MasterCard befänden, mit der Ausgaben getätigt worden seien, die normalerweise nicht in den Zuständigkeitsbereich einer Haushaltshilfe fielen (Rekursbeilage 21, S. 7 Ziff. 2.4.2). Darauf wurde in der Rekurschrift eingeräumt, dass es sich bei der fraglichen Kreditkarte entgegen der bisherigen Ausführungen um eine MasterCard des Rekurrenten handle (Rekurs, S. 25 Rz. 60 Mitte) und MasterCard-Abrechnungen nachgereicht (Rekursbeilage 23). Bei diesen Abrechnungen stellte die Rekursgegnerin erneut fest, dass diese unvollständig seien (Duplik, S. 3). Auf diese Feststellung gingen die Rekurrenten in ihrem anschliessenden und letzten Schreiben ans Gericht nicht mehr ein (VGer Act. 13, Stellungnahme vom 25. April 2019).

4.5.2.4 In Würdigung dieser Umstände ist es offensichtlich, dass der rekonstruierten kalendarischen Aufstellung aufgrund der vielen Ungereimtheiten keine Beweiskraft zukommen kann. Die Rekurrenten haben mit der kalendarischen Darstellung somit nicht nachgewiesen, dass sie einen Wohnsitz in Monaco begründet haben, was zu ihren Lasten geht. Im Übrigen ergibt eine Überprüfung der Rekursbeilage 23, dass die zuletzt eingereichten Kreditkartenabrechnungen "MasterCard", wie von der Rekursgegnerin festgestellt, in der Tat Lücken aufweisen, so dass auch die in den Akten vorhandenen Kreditkartenunterlagen ungeeignet sind, um gestützt darauf einen dauerhaften Aufenthalt in Monaco nachweisen zu können.

4.5.3 Weiter stellt sich die Frage, inwiefern der Wasserverbrauch Rückschlüsse bezüglich eines etwaigen Wohnsitzes in Monaco zulässt.

4.5.3.1 Im Durchschnitt verwendet eine Person, Stand 2017, in einem Haushalt in der Schweiz pro Tag 142 Liter Wasser (vgl. Homepage des Schweizerischen Vereins des Gas- und Wasserfaches www.wasserqualitaet.svgw.ch/index.php?id=874, eingesehen am 20. August 2020; Das Bundesamt für Umwelt stellt in den offiziellen Statistiken auf die Erhebungen dieses Vereines ab, vgl. www.bafu.admin.ch/bafu/de/home/themen/wasser/zustand.html unter Trinkwasserverbrauch, eingesehen am 20. August 2020). 142 Liter Wasser pro Tag bedeutet einen durchschnittlichen Jahresverbrauch von 51'830 Litern oder von rund 52 Kubikmetern pro Person.

4.5.3.2 In A._____ wurden in der streitgegenständlichen Periode, also während neun Monaten im Jahr 2013 rund 1'184 Kubikmeter Wasser (1'579 gem. Rechnung vom 14. April 2014 x 0.75) verbraucht (Rekursbeilage 18-5, Blatt 17 Rückseite). In Monaco stellte das lokale Wasserversorgungsunternehmen 2013 36 Kubikmeter Wasser in Rechnung. Es handelte sich dabei nicht um den effektiven Verbrauch, sondern um einen in Rechnung gestellten minimalen fiktiven Verbrauch (Rekursbeilage 18-15, S. 3). Gemäss den Ausführungen der Rekursgegnerin seien 2013 in Monaco effektiv 15 Kubikmeter Wasser verbraucht worden (Rekursbeilage 21, Einspracheentscheid, S. 6 unten). Obwohl die Rekurrenten, soweit ersichtlich, dieser Aussage nicht widersprochen haben (vgl. Rekurs, Rz. 59), soll zu ihren Gunsten von einem Jahresverbrauch von 36 Kubikmetern in Monaco ausgegangen werden. Der Wasserverbrauch in A._____ war bei dieser Ausgangslage also nicht nur um den Faktor 32 grösser als in Monaco, sondern der Wasserverbrauch in Monaco reichte mit 36 Kubikmetern nicht einmal aus für zwei Personen mit einem durchschnittlichen Wasserverbrauch, denn dieser hätte in der streitgegenständlichen Periode, also während neun Monaten im Jahr 2013, 78 Kubikmeter betragen ($52 \times 0.75 \times 2$). Bei diesen Überlegungen wurde noch nicht einmal berücksichtigt, dass die Wohnung in Monaco über ein kleines Schwimmbad im Aussenbereich verfügte, was bei einem angenommenen dauerhaften Aufenthalt dort wohl für einen effektiv noch höheren Wasserverbrauch sprechen würde.

4.5.3.3 Für das Jahr 2014 kann gemäss Akten in A._____ von folgenden Wasserverbrauchsmengen ausgegangen werden: Ein Viertel des Verbrauches gemäss Rechnung vom 14. April 2014 ($1'579 \times 0.25 = 395$) plus drei Viertel gemäss Rechnung

vom 24. April 2015, Rekursbeilage 18-5, Blatt 18 Rückseite ($1'474 \times 0.75 = 1'105$), total 1'499 Kubikmeter. Ferner stellen sich die Zahlen für 2015 wie folgt dar: Ein Viertel des Verbrauches gemäss Rechnung vom 24. April 2015 ($1'474 \times 0.25 = 368$) plus drei Viertel gemäss Rechnung vom 27. April 2016, Rekursbeilage 18-5, Blatt 19 Rückseite ($2'239 \times 0.75 = 1'679$), total 2'047 Kubikmeter. Zusammengefasst nochmals die Zahlen für A._____: 2014 = 1'499 Kubikmeter; 2015 = 2'047 Kubikmeter.

Die Rekursgegnerin geht in ihrem Einspracheentscheid in Monaco demgegenüber von folgenden Wasserverbrauchszahlen aus: 2014 = 39 Kubikmeter; 2015 = 37 Kubikmeter (Rekursbeilage 21, S. 6). Diesen Angaben haben die Rekurrenten nicht widersprochen (vgl. Rekurs, S. 24 Rz. 59), so dass davon auszugehen ist, dass sie zutreffen. Erneut ist festzustellen, dass die Verbrauchszahlen in A._____ in beiden Jahren um ein Mehrfaches (2014: 38 mal; 2015: 55 mal) höher waren als diejenigen in Monaco. In beiden Jahren war der Wasserverbrauch in Monaco im Vergleich zu einem durchschnittlichen Zweipersonenhaushalt in der Schweiz um rund 60 Prozent tiefer (104 Kubikmeter pro Jahr für zwei Personen im Vergleich zu effektiv verbrauchten 39 bzw. 37 Kubikmetern).

4.5.3.4 Die Rekurrenten bringen vor, dass sich die Zahlen zum Wasserverbrauch zwischen A._____ und Monaco nicht vergleichen liessen, da es sich um sehr unterschiedlich grosse Liegenschaften handle. Alleine aufgrund der Gartenbewässerung sei der Verbrauch in A._____ deutlich höher. Die Wasserrechnungen in Monaco würden zeigen, dass sie dort regelmässig präsent gewesen seien. Ausserdem sei ab März 2013 ein Rückgang des Wasserverbrauchs in A._____ festzustellen, was darauf schliessen lasse, dass sie dort nicht gewohnt hätten (Rekurs, S. 24 Rz. 59). Es trifft wohl zu, dass der Wasserverbrauch in A._____ aufgrund der Gartenbewässerung um einiges höher ist als in Monaco. Entscheidend ist aber, dass die Rekurrenten in Monaco im hier interessierenden Zeitraum nicht annähernd so viel Wasser verbraucht haben, wie bei einem dauerhaften Aufenthalt dort zu erwarten gewesen wäre. Der Wasserverbrauch lässt somit keinen Schluss auf eine Wohnsitzverlegung nach Monaco zu. Im Gegenteil spricht aufgrund der Zahlen einiges dafür, dass der Wohnsitz in A._____ beibehalten wurde. Bei diesem Ergebnis kann offenbleiben, wie die Niederschlagsverhältnisse in A._____ im Zeitraum 2013-2015 waren und ob dadurch in den Jahren 2013 und 2014 dort weniger bewässert werden musste (Ansicht der Rekursgegnerin, Vernehmlassung S.11) oder ob deswegen im Jahr 2015 mehr Bewässerung erforderlich war (Ansicht der Rekurrenten, Rekurs, S. 24 Rz. 59).

4.5.4 Nachfolgend sind die von den Rekurrenten gelieferten Angaben zum Stromverbrauch zu analysieren. Gemäss Akten wurden in A. _____ vom 1. April 2013 bis zum 30. September 2013 82'768 kWh Strom konsumiert (Rekursbeilage 18-5, Blatt 7 Vorderseite unter "Kostenüberblick"). Wenn dazu noch die Hälfte des Verbrauchs im Winterhalbjahr vom 1. Oktober 2013 bis zum 31. März 2014 addiert wird ($104'888 / 2 = 52'444$ kWh, Rekursbeilage 18-5, Blatt 8 Vorderseite unter "Kostenüberblick"), ergibt dies einen totalen Stromkonsum für die streitgegenständliche Periode von 135'212 kWh. Im Jahr 2014 betrug der Stromverbrauch in A. _____ entsprechend 189'606 kWh (Hälfte des Verbrauchs Winterhalbjahr 2013/2014 = 52'444 kWh plus Verbrauch Sommerhalbjahr 2014 = 86'410 kWh [Rekursbeilage 18-5, Blatt 9 Vorderseite] plus Hälfte Verbrauch Winterhalbjahr 2014/2015 = 50'752 kWh [$101'504 / 2$, Rekursbeilage 18-5, Blatt 10 Vorderseite]). Für das Jahr 2015 resultiert ein Stromkonsum in A. _____ von 194'537 kWh (Hälfte des Verbrauchs Winterhalbjahr 2014/2015 = 50'752 kWh plus Verbrauch Sommerhalbjahr 2015 = 91'200 kWh (Rekursbeilage 18-5, Blatt 11 Vorderseite) plus Hälfte Verbrauch Winterhalbjahr 2015/2016 = 52'585 kWh [$105'170 / 2$, Rekursbeilage 18-5, Blatt 12 Vorderseite]). Zusammengefasst nochmals die Zahlen für A. _____: 2013 = 135'212 kWh; 2014 = 189'606 kWh; 2015 = 194'537 kWh.

In Monaco wurden 2013 gemäss den von den Rekurrenten eingereichten Rechnungen 12'038 kWh Strom konsumiert (Rekursbeilage 18-14, Blätter 4 bis 6 vorne, $1'733 + 301 + 3'254 + 607 + 5'347 + 796$). Im Jahr 2014 waren es 7'032 kWh (Rekursbeilage 18-14, Blätter 7 bis 10 vorne, $1'722 + 355 + 1'303 + 295 + 1'367 + 341 + 1'285 + 364$). Im Jahr 2015 wurden in Monaco 6'098 kWh Strom verbraucht (Rekursbeilage 18-14, Blätter 11 bis 14 vorne, $793 + 174 + 1'335 + 224 + 1'332 + 226 + 1'630 + 384$). Zusammengefasst nochmals die Zahlen für Monaco: 2013 = 12'038 kWh; 2014 = 7'032 kWh; 2015 = 6'098 kWh.

Gemäss einem von den Rekurrenten eingereichten Informationsblatt der Elektrizitätswerke Zürich beträgt der durchschnittliche Stromverbrauch in einer Wohnung mit Zweipersonenhaushalt bei einem hohen Verbrauch 3'850 kWh pro Jahr. Die Verbrauchszahlen für ein Einfamilienhaus mit hohem Verbrauch und einem Zweipersonenhaushalt betragen gemäss dem gleichen Blatt 5'900 kWh pro Jahr (Rekursbeilage 18-14, Blatt 1 Rückseite). Stellt man auf diese Verbrauchszahlen ab, dann könnten die auf der Rechnung ausgewiesenen Kilowattstunden ein Indiz für einen dauerhaften Aufenthalt in Monaco sein. Allerdings war der Stromverbrauch in A. _____ im Jahr 2013 um den Faktor 11, im Jahr 2014 um den Faktor 26 und im Jahr 2015 um den

Faktor 32 grösser als in Monaco, wobei die Verbrauchszahlen in Monaco von Jahr zu Jahr ab- und diejenigen in A. _____ von Jahr zu Jahr zunahmen. Dies könnte auf eine deutlich längere Anwesenheitsdauer der Beschwerdeführer in A. _____ in der zweiten Hälfte der hier interessierenden Periode hindeuten und auf eine gleichzeitig abnehmende in Monaco. Die Rekursgegnerin stellt sich ausserdem mit einiger Berechtigung auf den Standpunkt, dass die Zahlen zum Stromverbrauch nicht besonders aussagekräftig seien, da an beiden Orten Haushaltshilfen gewirkt hätten (Vernehmlassung, S. 11). Hinzu kommt, dass in Monaco – wohl aufgrund der dorthin gebrachten wertvollen Kunstwerke – dauerhaft eine Alarmanlage eingeschaltet war. Dies ergibt sich aus einem Vertrag zwischen dem Rekurrenten und dem Unternehmen I. _____ vom 15. Mai 2013, in welchem dieses Unternehmen zusicherte, den Rekurrenten bei Abgang der Alarmanlage rund um die Uhr telefonisch zu benachrichtigen (Rekursbeilage 16-16). Zudem ist gut denkbar, dass die Rekurrenten während ihrer Abwesenheit in Monaco aus Sicherheitsüberlegungen eine automatische Lichtschaltung laufen liessen. In Würdigung aller Umstände lassen sich aus den Stromabrechnungen jedenfalls keine eindeutigen Rückschlüsse auf einen dauerhaften Aufenthaltsort der Rekurrenten ziehen weder in A. _____ noch in Monaco.

4.5.5 Schliesslich ist zu untersuchen, ob sich Erkenntnisse aus den Daten und Angaben aus dem Bereich der Telefonie gewinnen lassen.

4.5.5.1 In den Akten befinden sich keine Unterlagen bezüglich des Festnetztelefons in A. _____. In Monaco fielen 2013 für das Festnetz, neben den monatlichen Abonnementskosten in der Höhe von EUR 17.–, Gesprächskosten von insgesamt EUR 20.68, d.h. von durchschnittlich EUR 2.30 pro Monat an (Periode April bis Dezember). Im Jahr 2014 beliefen sich die Gesprächskosten auf dem Fixtelefon in Monaco auf EUR 41.50, d.h. auf EUR 3.45 pro Monat. 2015 wurden in der Periode Januar bis September total Gesprächsgebühren für EUR 33.38 in Rechnung gestellt, im Schnitt pro Monat: EUR 3.70 (Rekursbeilage 18-6, Blatt 1 bis 16). Die Rekurrenten gaben an, dass das Fixnetzabonnement einen Freibetrag für Telefongespräche enthalten habe (Rekurs, S. 26 Rz. 61). Gemäss Abrechnungen verfügten die Rekurrenten über das Abonnement "Ligne simple analogique". Auf den Rechnungen ist nicht zu sehen, dass darin ein monatlicher Freibetrag enthalten war. Aus der systematischen Zusammenstellung und Betitelung der verschiedenen Gebührenkategorien auf der Rückseite der Rechnungen ("Vos abonnements et options", "Vos consommations du [Datum] au [Datum]", "Vos prestations diverses avant le [Datum]") muss vielmehr

geschlossen werden, dass jede über das Fixnet geführte Gesprächsminute abgerechnet wurde. Schliesslich ist auch aus den im Internet aufgeschalteten Tarifbedingungen des Telekomanbieters Monaco Telecom (www.monaco-telecom.mc/legal/cgv2/prix07072020.pdf, eingesehen am 20. August 2020) zu sehen, dass es beim Abonnement "Ligne simple" keine Freiminuten gibt (Tarifbedingungen S. 10-13). Um in den Genuss von Freiminuten zu kommen, hätte das Abonnement um eine der "Forfait"-Optionen erweitert werden müssen (z.B. "Forfait light Monaco", "Forfait Light France" usw., Tarifbedingungen S. 15-17). Eine entsprechende Erweiterung wäre auf der Rechnung ausgewiesen worden, wie die in den Akten vorhandenen Mobiltelefonrechnungen von Monaco Telecom belegen (Rekursbeilage 18-7). Die Rekurrenten irren vermutlich, wenn sie angeben, das Fixnetzabonnement im Monaco habe Freiminuten enthalten.

4.5.5.2 Der Rekurrent verfügte in Monaco über ein Mobiltelefonabonnement. Im Jahr 2013 fielen dort neben den monatlichen Abonnementskosten (EUR 113.– bis August 2013, EUR 0.– im September 2013 und EUR 109.– ab Oktober 2013) Gesprächskosten von total EUR 0.31 an. Im Jahr 2014 beliefen sich die Abonnementskosten zunächst auf EUR 109.– pro Monat (von Januar bis März) und danach auf monatlich EUR 34.–. Die Kosten der beanspruchten Telefondienstleistungen betrugen in diesem Jahr insgesamt EUR 0.36. Ab April 2014 (nach dem Abonnementswechsel) ist auf jeder Rechnung die Zusatzinformation ersichtlich, dass von den im Angebot inbegriffenen 120 Minuten für Gratisgespräche ("forfait national") keine Minute beansprucht wurde. Im Jahr 2015 betrugen die Abonnementskosten für das Mobiltelefon des Rekurrenten weiterhin EUR 34.– pro Monat. Im November 2015 fielen einmalig Roaminggebühren in der Höhe von EUR 7.36 an. In diesem Monat wurden ferner 3 Minuten der 120-Minutenpauschale beansprucht, während der Rekurrent in den übrigen Monaten sein Abonnement in Monaco offenbar nicht für Telefongespräche verwendete (vgl. Rekursbeilage 18-7).

4.5.5.3 Gemäss Angaben der Rekurrenten verfügt die Rekurrentin über kein Mobiltelefon (Rekursbeilage 18, S. 5 Mitte). Die Rekurrenten gaben weiter an, dass sie mit ihren Kindern grundsätzlich via Internet kommuniziert hätten (Rekursbeilage 18, S. 5 Mitte). Der Rekurrent verfügte ferner über ein von der ehemaligen Arbeitgeberin gratis zur Verfügung gestelltes Schweizer Mobiltelefon, das er hauptsächlich für seine Telefongespräche benutzt haben soll (Rekursbeilage 16, Einsprache, S. 18). Die Rekurrenten stellten jedoch die entsprechenden Telefonrechnungen unter Berufung auf Vertraulichkeitsgründe nicht zur Verfügung (Rekursbeilage 18, S. 4 Ziff. 5), dies obwohl die Rekursgegnerin in der Beweisaufgabe schrieb, dass die Telefonnummern geschwärzt werden könnten und dass

sie sich nur für Datum, Land und gegebenenfalls den Ort der abgehenden Telefongespräche interessieren würde (Rekursbeilage 17, Ziffer 5).

4.5.5.4 Es ist festzustellen, dass die Rekurrenten in Monaco zwar Abonnemente für Fixnetz- und Mobiltelefonie abschlossen, die Dienste der lokalen Telekommunikationsanbieter für Telefongespräche jedoch kaum in Anspruch nahmen. Um besser Rückschlüsse auf die Aufenthaltsorte namentlich des Rekurrenten ziehen zu können, wäre die Kenntnis der Standortdaten seines Mobiltelefons somit von entscheidender Bedeutung. Die Rekurrenten schrieben bezeichnenderweise nicht, dass diese Daten bei der Beweisführung zur Bestimmung des Wohnorts nutzlos wären, sondern sie argumentierten, dass die Angaben aus Vertraulichkeitsgründen nicht geliefert werden dürften. Dies ist für das Gericht nicht nachzuvollziehen, zumal sich die Privatsphäre der Gesprächspartner und die berechtigten Interessen der ehemaligen Arbeitgeberin durch Einschwärzen der Nummern einfach hätten schützen lassen. Es ist festzuhalten, dass der Rekurrent sich mit einem wenig glaubhaften Argument seiner Mitwirkungspflicht zur Feststellung des Sachverhalts entzogen hat. Es drängt sich würdigend daher die Vermutung auf, dass die Standortdaten des Schweizer Mobiltelefons des Rekurrenten ein für ihn unerwünschtes Resultat liefern dürften. Hinzu kommt Folgendes: Gemäss Angaben der Rekurrenten soll die Rekurrentin sich in Monaco an deutlich mehr Tagen aufgehalten haben als der Rekurrent (Rekurs, S. 21 Rz. 54). Gleichzeitig wurde angegeben, dass die Rekurrentin in Monaco notfalls das Mobiltelefon des Rekurrenten verwendet hätte (Rekursbeilage 18, S. 5). Wie ersichtlich, wurden das monegasische Mobiltelefon und das dort vorhandene Fixnetztelefon kaum für abgehende Telefongespräche verwendet. Zwar mag sein, dass die Rekurrentin mit den Kindern in der Schweiz via Internet kommunizierte. Trotzdem ist nach allgemeiner Lebenserfahrung schwer vorstellbar, wie die Rekurrentin an den zahlreichen Tagen, an denen sie sich alleine in Monaco aufgehalten haben soll, mit lokal ansässigen Dritten kommuniziert hat, etwa mit Handwerkern, der Hausverwaltung, Restaurants, mit einem Coiffeur, Arzt, Zahnarzt oder Garagisten, dem Innendekorateur oder der Hausangestellten. Schlüssig erklären liesse sich dieser seltsame Befund nur, wenn man sich auf den Standpunkt stellt, dass die Rekurrentin sehr wohl über ein eigenes Mobiltelefon verfügt hat oder sich gar nicht besonders häufig in Monaco aufhielt. Es ist sogar gut möglich, dass beide Annahmen gleichzeitig zutreffen. Schliesslich ist bemerkenswert, dass im Vertrag zwischen dem Rekurrenten und der I. _____ im Sinne einer Rangordnung drei Telefonnummern aufgeführt sind, welche die Unternehmung bei einem Abgang der Alarmanlage anrufen soll. An erster Stelle steht dabei die Schweizer Mobiltelefonnummer des Rekurrenten, an zweiter die Nummer des Fixnetzanschlusses in

A. _____ und an dritter Stelle die Mobiltelefonnummer des Rekurrenten in Monaco (Rekursbeilage 16-16, "Annexe 2"). Bei einem dauerhaften Aufenthalt in Monaco wäre indessen zu erwarten gewesen, dass in dieser Prioritätenliste die monegasische Nummer an erster oder zumindest an zweiter Stelle figurieren würde und die Nummer des Fixanschlusses in der Schweiz an letzter Stelle. Alles in allem vermögen die beschriebenen Umstände im Bereich Telefonie den Nachweis eines dauernden Verbleibens in Monaco nicht zu belegen.

4.5.6 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Aufenthaltstage in Monaco nicht belegt werden können. Das Kriterium "Aufenthaltstage" liefert somit keinen Beweis für eine Wohnsitzverlegung nach Monaco, was zu Lasten der Rekurrenten geht. Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die Daten des Wasserverbrauchs für die Beibehaltung des Wohnsitzes in der Schweiz sprechen.

4.6 Weitere Indizien

4.6.1 Aus den Akten ist ersichtlich, dass die überwiegende Mehrzahl der Flüge der Rekurrenten am Flughafen in Zürich begannen und endeten. Die Rekurrenten brachten sogar vor, dass "sämtliche" Flüge mit internationalen Destinationen von Zürich aus erfolgt seien. Sie hätten Zürich als internationales Drehkreuz verwendet (Rekurs, S. 22 Rz. 56).

Dass die Verwendung des Flughafens Zürich für die überaus rege Flugtätigkeit der Rekurrenten sich nur schwer mit ihrem Hauptbeweggrund einer Wohnsitznahme in Monaco (Abtauchen in die Anonymität, Flucht vor der Presse) in Einklang bringen lässt, wurde bereits erörtert (E. 4.2.1). Dazu kommt, dass es bei einem behaupteten Wohnsitz in Monaco nicht nahe liegt, Flugreisen in der Schweiz zu beginnen oder zu beenden. Auf der Hand liegen würde dafür viel eher der Flughafen in Nizza. Die Rekurrenten schreiben zur Erklärung, dass der Rekurrent die Strecke zwischen Zürich und Monaco regelmässig mit dem Auto zurückgelegt habe. Es mache zeitlich keinen wesentlichen Unterschied, ob man diese Strecke fliege oder fahre. Man könne diese Fahrten allerdings kaum mehr nachweisen. Es habe aber auch Flüge von Zürich nach Nizza gegeben (Rekurs, S. 23 Rz. 56).

Abgesehen davon, dass die Rekurrenten selber zugeben, dass sie die behaupteten Autofahrten zwischen Monaco und Zürich nicht oder nur sehr schlecht belegen können, trifft es nicht zu, dass die Reise zwischen Monaco und Zürich mit einem Fahrzeug nur

unwesentlich länger dauert als per Flugzeug. Die Fahrt von Monaco zum Flughafen Nizza dauert mit einem Fahrzeug gemäss www.google.ch/maps rund 35 Minuten. Der Flug von dort nach Zürich benötigt gemäss www.swiss.com 75 Minuten; wobei die Swiss vor Ausbruch der Covid-19-Pandemie täglich vier Flüge anbot. Rechnet man eine Stunde Aufenthalt vor Abflug im Flughafen Nizza dazu, beträgt die gesamte Reisedauer somit rund 170 Minuten oder knapp 3 Stunden. Die von den Rekurrenten angegebene Zeitdauer von 6 Stunden für den Flug (Rekurs, S. 22 Rz. 56) ist somit um den Faktor 2 zu hoch. Die Autofahrt von Monaco zum Flughafen Zürich beträgt nach Angaben der Rekurrenten zwischen 7 und 8 Stunden (Rekurs, S. 22 Rz. 56).

Die Rekurrenten haben im Einspracheverfahren eine Zusammenstellung der von ihnen unternommenen Flüge eingereicht. Im Jahr 2013 gaben sie 33 Flugreisen an, darunter 4 Retourflüge Zürich-Nizza-Zürich, einmal reisten die Rekurrenten gemeinsam und zweimal die Rekurrentin alleine. Für das Jahr 2014 gaben sie an, 72 Flugreisen unternommen zu haben, darunter gab es 4 Retourflüge Zürich-Nizza-Zürich und einen Nizza-Zürich-Nizza. Die Rekurrenten reisten dabei zwei Mal zusammen (Start in Zürich), die Reise mit Startort Nizza legte die Rekurrentin alleine zurück. Im Jahr 2015 wurden 55 Flugreisen angegeben, darunter fünf Mal eine Reise von Zürich nach Nizza und wieder zurück. Zwei Mal reisten die Rekurrenten zusammen nach Nizza (und zurück) und ein weiteres Mal reiste die Rekurrentin alleine (Rekursbeilage 20-1). Die Rekurrenten sind somit in diesen drei Jahren gestützt auf diese Zusammenstellung nur selten über Nizza geflogen. Zudem fällt auf – und dies wiegt schwerer –, dass es darunter nur eine Reise gab, die ihren Start- und Endpunkt in Nizza hatte. Die übrigen Reisen wurden so gebucht, dass sie in Zürich begannen und dort wieder endeten. Bei einer Wohnsitznahme in Monaco wäre zu erwarten, dass auch bei einer vergleichsweise seltenen Inanspruchnahme des nächstgelegenen Flughafens Nizza für Retourreisen zwischen der Schweiz und Nizza die Reise in Nizza begonnen und dort auch wieder geendet hätte. Dazu kommt, dass sich angesichts der zuvor beschriebenen Reisezeiten nur schlecht nachvollziehen lässt, weshalb die Rekurrenten von ihrem behaupteten Wohnsitz in Monaco aus nicht viel häufiger mit dem Flugzeug ab Nizza zu dem von ihnen bevorzugten Flughafen Zürich flogen bzw. weshalb sie nach Ankunft in Zürich nicht viel häufiger direkt nach Nizza weiterflogen.

Da die internationalen Flüge der Rekurrenten beim Flughafen Zürich anknüpften und die Rekurrenten den Nachweis mehrheitlich schuldig geblieben sind, wie sie bei Reiseantritt von Monaco nach Zürich gelangten bzw. wie sie nach Beendigung eines internationalen

Flugs wieder von Zürich nach Monaco kamen, liefern die Flugreisen keine Anhaltspunkte für eine Wohnsitzverlegung der Rekurrenten nach Monaco. Die zentrale Stellung des Flughafens Zürich bei den Reisevorhaben der Rekurrenten – sogar auch für Flugreisen nach und von Nizza – deutet vielmehr daraufhin, dass der Wohnsitz in der Schweiz nicht aufgegeben wurde.

4.6.2 Wie bereits beschrieben (E. 4.4.3), haben die Rekurrenten die Adressänderung ihrer Krankenkasse H. _____ nicht gemeldet. Aus den Akten geht zudem hervor, dass sie in den Jahren 2013, 2014 und 2015 weiterhin Prämien sowohl für die Basisversicherung KVG wie auch für die Versicherung nach VVG bezahlt hatten (Rekursbeilagen 20-3 und 18-3). Ferner ist aus Krankenkassenabrechnungen zu sehen, dass der Rekurrent sich von April bis September 2015 in der Klinik G. _____ in Zürich ambulant behandeln liess und die Basisversicherung die entsprechenden Leistungen bezahlte (Replikbeilage 3). Im November 2013 forderte die Krankenkasse die dem Rekurrenten bezahlten Leistungen aus der Grundversicherung im Umfang von rund Fr. _____ wieder zurück. Begründet wurde dies damit, dass sich der Rekurrent Ende Januar 2013 in der Schweiz abgemeldet und seither nicht mehr der Versicherungspflicht nach KVG unterstehe (Beilage 18-3).

Gemäss Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10) muss sich jede Person mit Wohnsitz in der Schweiz obligatorisch für die Krankenpflegeversicherung gemäss diesem Gesetz versichern. Die Versicherungspflicht nach KVG wird demnach vom Territorialitätsprinzip beherrscht (BGE 129 V 159 E. 3.6.1). Der Wohnsitz in der Schweiz bestimmt sich nach den Art. 23-26 ZGB (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Krankenversicherung [KVV; SR 832.102]). Das Territorialitätsprinzip im KVG bedeutet, dass Personen ohne Wohnsitz in der Schweiz der Versicherungspflicht grundsätzlich nicht unterstellt sind (Stauffer/Cardinaux [Hrsg.]: Rechtsprechung des Bundesgerichts zum KVG, 2. Aufl. 2018, Art. 3 N 22). Wer der Versicherungspflicht nicht unterstellt ist, kann auch keine Leistungen aus der Basisversicherung beanspruchen. Die Rekurrenten schrieben im Einspracheverfahren, der Rekurrent sei sich nicht bewusst gewesen, dass Behandlungskosten in der Schweiz aufgrund seines ausländischen Wohnsitzes nicht gedeckt gewesen seien (Rekursbeilage 18, S. 3). Es ist kaum davon auszugehen, dass der Rekurrent, ein ausgebildeter _____, der jahrelang einem Schweizer Unternehmen aus dem _____ vorstand, mit diesem Grundprinzip des schweizerischen Krankenversicherungssystems nicht vertraut gewesen sein sollte. Ebenso wenig gibt es im Sachverhalt Anzeichen für die Vermutung, dass der Rekurrent Leistungen von der

Krankenversicherung beziehen wollte, die ihm nach Gesetz nicht zustanden (vgl. dazu die Strafordrohung in Art. 92 Abs. 1 lit. b KVG). Dass die Rekurrenten 2013, 2014 und 2015 trotzdem ihre Versicherungsprämien für die Basisversicherung nach KVG weiterbezahlten, der Krankenkasse ihre Adresse in Monaco nicht bekanntgaben und der Rekurrent sogar noch Versicherungsleistungen nach KVG bezog und sich in der Schweiz behandeln liess, lässt sich schlüssig fast nur so erklären, dass die Rekurrenten nicht beabsichtigten, sich dauerhaft im Ausland niederzulassen. Jedenfalls sprechen die Umstände im Zusammenhang mit der Krankenkasse und der medizinischen Behandlung des Rekurrenten klar nicht für eine Wohnsitzbegründung in Monaco und weisen im Gegenteil deutlich auf die Beibehaltung des Schweizer Wohnsitzes hin.

4.7 Fazit

Zusammenfassend führen die vorstehenden Untersuchungen zur folgenden Schlussfolgerung: Im Zeitraum April 2013 bis Ende 2015 überwogen die persönlichen Beziehungen der Rekurrenten zur Schweiz. In Monaco lassen sich demgegenüber keine persönlichen Beziehungen feststellen. In der gleichen Periode überwogen auch die geschäftlichen Beziehungen des Rekurrenten zur Schweiz, während die Rekurrentin keiner Geschäftstätigkeit nachging. Ein Vergleich der Wohnsituation ergab kein eindeutiges Resultat, womit sich bei diesem Kriterium aber auch keinen Wohnsitz in Monaco erhärten lässt. Die Aufenthaltstage in Monaco konnten nicht aussagekräftig nachgewiesen werden, wobei die Analyse des Wasserverbrauchs deutlich gegen einen dauerhaften Aufenthalt in Monaco und für die Beibehaltung des Schweizer Wohnsitzes spricht. Auch beim Reiseverhalten der Rekurrenten mit dem Start- und Zielflughafen in Zürich überwiegen die Anknüpfungspunkte zur Schweiz, während in Monaco kaum solche Anknüpfungspunkte bestehen bzw. von den Rekurrenten nicht nachgewiesen wurden. Schliesslich ist auch das Verhalten der Rekurrenten gegenüber ihrer Schweizer Krankenkasse ein starkes Indiz dafür, dass sie im Zeitraum April 2013 und Dezember 2015 keine Absicht hatten, dauerhaft in Monaco zu verbleiben, sondern ihren Schweizer Wohnsitz beibehalten hatten.

Unter Würdigung all dieser Umstände können die Rekurrenten die Wohnsitzverlegung nach Monaco nicht rechtsgenügend belegen, im Gegenteil gibt es im Sachverhalt einige gewichtige Anhaltspunkte dafür, dass sie ihren Wohnsitz in der Schweiz beibehalten haben. Die Rekurrenten haben jedenfalls die Folgen dieser Beweislosigkeit zu tragen, zumal nach dem Gesagten ebenfalls der Schluss zulässig ist, dass die Beibehaltung des

bisherigen Schweizer Wohnsitzes ab April 2013 als sehr wahrscheinlich gilt. Da aufgrund des Periodizitätsprinzips im Steuerrecht vorliegend lediglich die Frage zu klären ist, wo die Rekurrenten zwischen April 2013 und Dezember 2013 ihren Wohnsitz hatten, ist festzuhalten, dass sie in diesem Zeitraum keinen Wohnsitz in Monaco begründet haben, womit von einem steuerrechtlichen Wohnsitz am bisherigen Ort, das heisst in A. _____ in der Schweiz, auszugehen ist. Rekurs und Beschwerde sind in diesem Sinne abzuweisen.

5. An diesem Resultat vermögen zwei weitere wesentliche rechtliche Vorbringen der Rekurrenten nichts zu ändern.

5.1 Die Rekurrenten berufen sich unter anderem auf das Urteil BGer 2C_678/2013 vom 28. April 2014, in welchem das Bundesgericht festgehalten habe, dass auch ein im Vorhinein befristeter Aufenthalt unter Umständen das Merkmal der Dauerhaftigkeit erfüllen könne. Die Rekurrenten übersehen, dass das Bundesgericht in demselben Entscheid in Erwägung 2.3 schrieb, dass die Wohnsitzverlegung aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen ist. Im zitierten Urteil waren die Umstände jedoch deutlich anders als im vorliegenden Fall: So ging der ledige, über 30-jährige Steuerpflichtige während seines auf drei Jahre angelegten Aufenthalts in Saudi-Arabien dort nachweisbar einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach. Zudem hatte er – anders als die Rekurrenten – nachbarschaftliche und freundschaftliche Beziehungen vor Ort geknüpft, und fand dort eine Freundin. Besondere soziale Beziehungen zur Schweiz hielt der Steuerpflichtige – anders als die Rekurrenten – während seines Aufenthalts nicht aufrecht. Im Übrigen hat bei der Würdigung der verschiedenen Indizien im vorliegenden Fall die Frage einer etwaigen Befristung des Aufenthalts gar keine Rolle gespielt. Wie gezeigt, haben die Rekurrenten mit ihren Vorbringen und eingereichten Belegen den Beweis für einen dauerhaften Aufenthalt in Monaco an sich nicht erbringen können, sei dieser nun von Anfang befristet gewesen oder nicht.

5.2 Die Rekurrenten stellen in Abrede, dass ihre Situation vergleichbar sei mit derjenigen im sogenannten Weltenbummler-Fall (BGE 138 II 300). Sie führen dazu aus, in jenem Fall habe ein Steuerpflichtiger durch seine zahllosen Reisen auf hoher See im Ausland keinen permanenten, festen Standort begründet. Sie hätten demgegenüber plausibilisiert, in Monaco einen steuerrechtlichen Wohnsitz begründet zu haben (Rekurs, S. 18 Rz. 48).

Wie dargelegt, ist es den Rekurrenten gerade nicht gelungen, dem Gericht eine Wohnsitzbegründung in Monaco einleuchtend zu vermitteln. Allerdings weist ihre Situation im hier interessierenden Zeitraum einige interessante Parallelen zum Weltenbummlerfall auf. Zuvorderst stehen dabei ihre zahllosen Aufenthalte an verschiedenen Orten dieser Welt, wie sie in den Akten dokumentiert sind. Dies bestätigten die Rekurrenten gegenüber dem Gericht auch selber, indem sie anführten, sehr häufig auf Reisen gewesen zu sein (Replik, S. 2 Ziff. 3.2.3). Auch wird der Rekurrent von diversen Zeitungen mit der Aussage zitiert: Er kehre nach "drei nomadenhaften Jahren" wieder in die Schweiz zurück (____ sowie ____ vom ____ 2016). Gleich wie der "Weltenbummler" verfügten die Rekurrenten während dieser Jahre über eine Art festen Ankerplatz in der Schweiz. Aufgrund des Nutzniessungsrechts an den Grundstücken in A._____, die sie nicht an Dritte vermieteten, konnten sie dorthin jederzeit zurückkehren, was sie aktenkundig denn auch regelmässig taten. Dank der weiterhin dort angestellten Haushaltshilfe und einem von ihnen beauftragten Gärtnereiunternehmen (vgl. Schreiben eines Rechtsanwalts betreffend Zahlungen an J.____ AG in Rekursbeilage 18-4) fanden sie anlässlich dieser Aufenthalte dort auch immer äusserst komfortable Wohnverhältnisse vor. Im Weltenbummlerfall war für das Bundesgericht ein entscheidender Gesichtspunkt, dass der Steuerpflichtige in verschiedener Hinsicht einen Bezug zur Schweiz behielt. So konnte er jederzeit in die eheliche Wohnung, in der seine Ehefrau lebte, zurückkehren (BGE 138 II 300 E. 3.6.2). Das Bundesgericht stellte sogar eine hypothetische Überlegung an, indem es erwog, dass der Steuerpflichtige wohl in die Schweiz zurückkehren dürfte, wenn er gesundheitliche Probleme bekommen würde (BGE 138 II 300 E. 3.6.3). Gerade im vorliegenden Fall traten gesundheitliche Probleme beim Rekurrenten auf, worauf sich dieser umgehend in der Schweiz in ärztliche Behandlung begab.

Es kann beim Ausgang des vorliegenden Verfahrens offen bleiben, ob die Rekurrenten steuerrechtlich als Weltenbummler zu bezeichnen wären, denn die steuerlichen Folgen wären dieselben. Wenn das Gericht aber die Frage zu entscheiden hätte, ob es sich bei ihnen um Auswanderer oder um Weltenbummler handelt, dann wäre aufgrund der Aktenlage davon auszugehen, dass sie zwischen April 2013 und Ende 2015 Weltenbummler waren.

6. Die Rekurrenten bieten diverse Zeuginnen und Zeugen an, welche ihre geringe Präsenz in A._____ beziehungsweise ihre Anwesenheit in Monaco bestätigen könnten. Als Zeugen oder Zeuginnen wurden u.a. genannt: der Chauffeur bzw. langjährige Sicherheitsmitarbeiter des Rekurrenten (Rekurs, S. 22 Rz. 56) und die Haushaltshilfe in

Monaco (Rekurs, S. 23 Rz. 58). Ferner die Haushaltshilfe in A._____, die Sekretärin des Rekurrenten in der Schweiz, die Kinder der Rekurrenten, verschiedene Freunde der Rekurrenten, welche sie in Monaco besucht hätten (Rekurs, S. 26 Rz. 62), der Anwalt und der Schweizer Steuerexperte des Rekurrenten (Rekurs, S. 27 Rz. 66).

Dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) lässt sich keine allgemeine Pflicht der Behörde zur Abnahme aller angebotenen Beweise entnehmen. Die Abweisung eines Beweisantrags erweist sich als zulässig, wenn die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde sich ihre Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bereits bilden konnte und sie ohne Willkür in vorweggenommener, antizipierter Beweiswürdigung annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (BGer 2C_1008/2016 vom 14. November 2017 E. 3.1).

Die Rekurrenten reichten im Rahmen des Einspracheverfahrens im Oktober 2017 der Rekursgegnerin eine kalendarische Zusammenstellung ihrer verschiedenen Aufenthaltsorte im hier interessierenden Zeitraum ein. Diese Zusammenstellung enthielt, wie gezeigt, etliche Ungereimtheiten, worauf die Rekursgegnerin in ihrer Vernehmlassung vor Gericht hinwies. Die Rekurrenten gaben diese Unstimmigkeiten zu, bemühten sich in der Replik jedoch nicht um eine Nachbesserung beziehungsweise um eine erhellende Erklärung. Sie brachten stattdessen im Wesentlichen vor, die Darstellung habe nie Anspruch auf Korrektheit erhoben, da sie im Nachhinein nach bestem Wissen und Gewissen habe rekonstruiert werden müssen (Replik, S. 2). Bei den von den Rekurrenten angebotenen Zeuginnen und Zeugen handelt es sich in fast allen Fällen um Angestellte, Beauftragte oder Verwandte der Rekurrenten. Die Rekurrenten hätten bei Unsicherheiten über ihre jeweiligen Aufenthaltsorte diese Personen ohne weiteres selber schon früher befragen können. Es hätte erwartet werden müssen, dass sie dieses Versäumnis, konfrontiert mit dem für sie ungünstigen Untersuchungsergebnis der Rekursgegnerin, spätestens nach Erhalt der Vernehmlassung von sich aus nachgeholt und dem Gericht eine nachgebesserte Version der kalendarischen Zusammenstellung eingereicht hätten. Dies taten sie nicht und nahmen damit das Fortbestehen der Unklarheit bei ihren Aufenthaltsorten in Kauf. Dazu kommt, dass die Rekurrenten lediglich zwei Personen benennen, die in Monaco leben, die Haushaltshilfe und Dr. K._____. Bei der Haushaltshilfe ist kaum zu erwarten, dass sie sich heute noch im Detail an einzelne Aufenthaltstage der Rekurrenten in der Wohnung in Monaco erinnern könnte. Dazu kommt, dass es sich bei ihr um eine ehemalige Angestellte, also um eine von den Rekurrenten abhängige Person, handelt, was den Stellenwert ihrer Aussage schmälern

dürfte. Zu Dr. K. _____ haben die Rekurrenten keine weiteren Angaben gemacht, sodass sich gar nicht einschätzen lässt, weshalb er als Zeuge qualifizieren sollte. Es ist bei dieser Ausgangslage somit nicht zu erwarten, dass sich das Gericht mittels einer Befragung der angegebenen Personen mehr verwertbare Informationen zu den verschiedenen Aufenthaltsorten der Rekurrenten und deren genauen Dauer verschaffen könnte, namentlich auch nicht zu den hier besonders interessierenden Aufenthaltstagen in Monaco. Hinzu kommt, dass die Aufenthaltstage in diesem Fall nur eines von mehreren untersuchten Kriterien darstellten. Eine Befragung der angebotenen Zeugen würde die Meinung des Gerichts somit nicht mehr ändern. Die Beweisanträge sind abzuweisen.

7. Bei diesem Ergebnis muss keine Steuerauscheidung zwischen Zug und Monaco vorgenommen werden. Nachdem die Rekurrenten keine Anträge betreffend die Qualifikation der umstrittenen im Jahr 2013 erzielten Einkommen für den Fall einer Bejahung ihrer Steuerpflicht in der Schweiz stellten, ist der Einspracheentscheid vollständig zu bestätigen. Es muss somit nicht geprüft werden, ob es sich bei der Tätigkeit des Rekurrenten für seine ehemalige Arbeitgeberin um eine selbstständige oder eine unselbstständige Tätigkeit gehandelt hat.

8.

8.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400–15'000 (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Die Spruchgebühr ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichtes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). In ausserordentlichen Fällen setzt das Gericht die Spruchgebühr nach den Bemessungsgrundsätzen von § 1 Abs. 2 KoV VG fest, ohne an die untere oder obere Bemessungsgrenze gebunden zu sein (§ 1 Abs. 3 KoV VG).

Vorliegend unterliegen die Rekurrenten vollständig, weshalb sie die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen haben, welche aufgrund des ausserordentlich hohen Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit sowie dem Streitwert auf Fr. 25'000.– festgesetzt werden. Dabei wurde kostenerhöhend insbesondere berücksichtigt, dass sowohl aufgrund der ausführlichen Rechtsschriften als auch der umfangreichen Unterlagen ein ausserordentlich hoher Zeit- und Arbeitsaufwand anfiel. Weiter wurde berücksichtigt, dass der umstrittene Steuerbetrag mit _____ Schweizer Franken äusserst

hoch ist. Die Gerichtsgebühr wird mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

8.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Die Rekurrenten haben nicht obsiegt, womit die Voraussetzungen für eine Entschädigung nicht erfüllt sind. Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde und der Rekurs werden abgewiesen.
2. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 25'000.– und wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss in selber Höhe verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Steuervertreterin der Rekurrenten (im Doppel), an die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, Abteilung Recht, 3003 Bern sowie zum Vollzug von Ziffer 2 im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 21. September 2020

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am