Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5086/2013

Urteil vom 22. April 2014

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Markus Metz,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Marc Winiger.

Parteien

A._____,
vertreten durch Dr. iur. Marco Greter,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. **Steueramt B._____,**
2. **Steueramt C._____,**
Beschwerdegegner,

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Direkte Bundessteuer; Feststellung des Veranlagungsortes (Steuerperiode 2010).

Sachverhalt:

A.
A._____ (Steuerpflichtige), geb. 1939, ist seit 1999 in B._____ im Kanton D._____ angemeldet und Alleineigentümerin der sich an dieser Adresse befindlichen Liegenschaft. Seit 2002 besitzt sie ausserdem eine Wohnung in E._____ im Kanton C._____.

B.
Nachdem die Steuerpflichtige von 1999 bis 2009 für die direkte Bundessteuer unangefochten in B._____ veranlagt wurde, stellt sich das kantonale Steueramt C._____ für die Steuerperiode 2010 auf den Standpunkt, die Steuerpflichtige habe ihren Lebensmittelpunkt bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz in E._____ und sei daher für die direkte Bundessteuer 2010 vom Kanton C._____ zu veranlagen.

In der Folge wurde die Steuerpflichtige für die direkte Bundessteuer 2010 sowohl vom Kanton D._____ (Veranlagungsverfügung des Steueramts der Gemeinde B._____ vom 28. März 2012) als auch vom Kanton C._____ veranlagt.

C.
Aus diesem Grund gelangte die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 4. September 2011 an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und ersuchte nach Art. 108 DBG (SR 642.11) um Festlegung ihres Veranlagungsortes für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2010.

D.
Mit Verfügung vom 12. August 2013 stellte die ESTV (Vorinstanz) fest, der Veranlagungsort der Steuerpflichtigen für die direkte Bundessteuer 2010 befinde sich in E._____ im Kanton C._____ (Dispositiv-Ziff. 1). Die Veranlagungsverfügung der Steueramts der Gemeinde B._____ (Kanton D._____) vom 28. März 2012 betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerpflichtigen im Jahr 2010 werde als nichtig erklärt (Dispositiv-Ziff. 2).

E.
Dagegen erhob die Steuerpflichtige (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 11. September 2013 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und es sei festzustellen, "dass der Kanton [D._____] gemäss Art. 108 DBG Veranlagungskanton" sei und sie "von der zuständigen Steuerverwaltung des

Kantons [D._____] mit Veranlagungsverfügung vom 28. März 2012 für die direkte Bundessteuer rechtskräftig veranlagt" worden sei – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

F.
In ihrer Vernehmlassung vom 13. November 2013 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt C._____ (Beschwerdegegner 2) verzichtet in seiner Beschwerdeantwort vom 22. Oktober 2013 auf eine Stellungnahme und verweist stattdessen auf den bisherigen Schriftenwechsel. Das Steueramt der Gemeinde B._____ (Beschwerdegegner 1) reichte keine Beschwerdeantwort ein.

Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2 Gemäss Art. 108 Abs. 1 Satz 1 DBG wird der Veranlagungsort einer steuerpflichtigen Person, wenn er im Einzelfall ungewiss oder strittig ist, entweder von der kantonalen Behörde für die direkte Bundessteuer festgelegt, nämlich wenn nur die Steuerbehörden dieses Kantons betroffen sind, oder von der ESTV, wenn mehrere Kantone betroffen sind. Die Feststellung des Veranlagungsortes kann von der Veranlagungsbehörde, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer und von der steuerpflichtigen Person verlangt werden (Art. 108 Abs. 2 DBG). Die Verfügung der ESTV unterliegt dabei der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (neue Fassung des zweiten Satzes von Art. 108 Abs. 1 DBG gemäss Ziff. 57 des Anhangs zum VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist die zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 108 Abs. 1 Satz 2 DBG i.V.m. Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG sowie Art. 5 VwVG). Im Übrigen ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und

Art. 52 Abs. 1 VwVG) und den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

Auf die Beschwerde ist – mit nachfolgender Einschränkung – einzutreten.

1.3 Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Beschwerde u.a., es sei festzustellen, dass sie "von der zuständigen Steuerverwaltung des Kantons [D._____] mit Veranlagungsverfügung vom 28. März 2012 für die direkte Bundessteuer rechtskräftig veranlagt" worden sei. Sie verkennt dabei, dass im Rahmen von Art. 108 DBG im Wesentlichen einzig die Feststellung des Veranlagungsortes, allenfalls noch die Feststellung der damit verbundenen direkten Rechtsfolgen beantragt werden kann. Dagegen ist die beantragte (umfassende) Feststellung der Rechtskraft der fraglichen Veranlagungsverfügung auch von anderen Faktoren als dem Veranlagungsort abhängig und kann daher im Rahmen von Art. 108 DBG nicht verlangt werden. Auf die Beschwerde ist daher insoweit nicht einzutreten.

Immerhin sei an dieser Stelle ausdrücklich erwähnt, dass mit dem vorliegenden Urteil die angefochtene Verfügung vollumfänglich aufgehoben wird, und von dieser Aufhebung auch die Feststellung der Nichtigkeit der fraglichen Veranlagungsverfügung in Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Verfügung ohne weiteres erfasst ist.

1.4 Der Kanton C._____ bzw. das kantonale Steueramt C._____ ist als Beschwerdegegner aufzunehmen. Seine Position steht derjenigen der Beschwerdeführerin entgegen. Der Kanton D._____ bzw. das Steueramt der Gemeinde B._____ bezieht hingegen die gleiche Position wie die Beschwerdeführerin. Seiner Bezeichnung als (weiterer) Beschwerdeführer steht jedoch entgegen, dass das Steueramt selbst keine Beschwerde erhoben hat. Zudem könnten – im Fall einer Abweisung der Beschwerde – allfällig bereits getroffene Massnahmen der Steuerverwaltung des Kantons D._____ bzw. des Steueramts der Gemeinde B._____ für die vorliegend relevante Steuerperiode 2010 aufgehoben werden, sofern das Verfahren noch nicht abgeschlossen und die Veranlagung noch nicht rechtskräftig geworden ist (ANDREA PEDROLI, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct – Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008 [nachfolgend: Commentaire Romand], N 5 zu Art. 108 DBG). Eine Veranlagung durch die nicht zuständige Behörde wäre zudem anfechtbar oder gar nichtig (BGE 137 I 273 E. 3.3.1; PEDROLI, a.a.O., N 8 zu Art. 108 DBG; FELIX

RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Bern 2009, N 11 zu Art. 108 DBG). In einem solchen Fall würde sich die Beschwerde auch gegen die bereits vom Steueramt der Gemeinde B._____ vorgenommenen Handlungen richten. Auch wenn sich die Beschwerde damit formell nur gegen die Verfügung der ESTV richtet, hat ein Urteil im vorliegenden Verfahren Auswirkungen auf die Veranlagung in den Kantonen D._____ und C._____. Insofern richtet sich die Beschwerde materiell ebenso gegen den Kanton D._____ wie gegen den Kanton C._____ (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_518/2011 vom 1. Februar 2011 E. 1.2, 2C_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 1.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 1.2 mit Hinweisen).

1.5 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2632/2013 vom 26. Februar 2014 E. 2.7.1 mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, N 3.141). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung, d.h. es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4950/2013 vom 18. März 2014 E. 1.3 mit Hinweisen; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., C._____ 2002, S. 454).

1.6 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 49 Bst. a VwVG). Zum Bundesrecht zählt auch das Verfassungsrecht des Bundes, so namentlich das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Urteil des Bundesgerichts 2C_92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.5).

2.

2.1 Ein Verstoss gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Per-

son von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; vgl. BGE 134 I 303 E. 2.1, BGE 133 I 308 E. 2.1).

2.2 Die kantonalen Behörden erheben die direkte Bundessteuer von den natürlichen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder, wenn ein solcher in der Schweiz fehlt, ihren steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton haben (Art. 105 Abs. 1 DBG).

2.3

2.3.1 Der steuerrechtliche Wohnsitz einer natürlichen Person befindet sich in der Regel am Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBG sowie [analog] Art. 23 Abs. 1 ZGB; Urteil des Bundesgerichts 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.1 f. mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.3; vgl. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 6 N 2, 7 und 10). Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei oder mehr Orten auf, befindet sich ihr steuerrechtlicher Wohnsitz an jenem Ort, zu dem sie die stärkeren Beziehungen hat, d.h. an dem sich der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse, der ideelle und materielle Schwerpunkt des Lebens dieser Person befindet (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.2, BGE 131 I 145 E. 4.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_672/2010 vom 30. Juni 2011 E. 4.1).

2.3.2 Für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes müssen nach dem Vorstehenden zwei Bedingungen kumulativ erfüllt sein, nämlich eine objektive – der "tatsächliche Aufenthalt" – einerseits und eine subjektive – die "Absicht dauernden Verbleibens" – andererseits (YVES NOËL, Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle, in: RDAF 2002 II S. 405, insb. S. 406; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., § 6 N 8). Die erste Bedingung ist also jene des Aufenthalts, die physische Präsenz der Person an einem bestimmten Ort (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bd. 1, Basel 2001, N 13 zu Art. 3 DBG). Auch wenn das Gesetz die Dauer des Aufent-

halts nicht präzisiert, darf dieser nicht nur vorübergehender Natur sein (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., § 6 N 15). Als zweite, subjektive Bedingung muss die steuerpflichtige Person die Absicht haben, am Ort ihres Aufenthalts dauernd zu verbleiben. Dabei handelt es sich um einen inneren Vorgang, der sich durch äussere Sachumstände manifestiert, so dass er für Dritte erkennbar wird. Aus diesen Umständen muss sich ergeben, dass der betreffende Ort den Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Lebensbeziehungen dieser Person bildet (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., § 6 N 21 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.3.3 Über den steuerrechtlichen Wohnsitz kann in der Regel kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Dabei sind sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.2 und 2C_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.4.2). Massgebend ist die Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände. Auf die Erklärungen der steuerpflichtigen Person oder die bloss affektive Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil keine entscheidende Rolle: Das Hinterlegen der Schriften und das Ausüben der politischen Rechte an einem bestimmten Ort können allerdings Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz einer Person bilden, wenn auch deren übriges Verhalten dafür spricht. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013 E. 3.2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 2.3 mit Hinweisen; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., § 6 N 9, 17; DANIEL DE VRIES REILINGH, Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international – état des lieux et comparaison, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 S. 275, insb. S. 277 f.).

2.3.4 Betreffend die Bestimmung des Veranlagungsorts hat das Bundesgericht festgehalten, dass die Steuerbehörden die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente von Amtes wegen abzuklären haben (vgl. Art. 123 Abs. 1 DBG; BGE 138 II 300 E. 3.4). Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen (vgl. E. 1.5). Die steuerpflichtige Person ist aber zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. Art. 124 ff. DBG; Urteile des Bundesgerichts 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2, 2C_355/2010 vom 7. Dezember 2010 E. 4.2). Im

Rahmen dieser Mitwirkungspflicht ist die steuerpflichtige Person gehalten, das Bestehen von engen Beziehungen zum Kanton, in dem sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz zu haben behauptet, glaubhaft zu machen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.475/2003 vom 26. Juli 2004 in: Revue du droit fiscal et administrativ [RDAF] 2005 II 103 ff. E. 2.3; JEAN-BLAISE PASCHOUD, in: Commentaire Romand, a.a.O., N 34 zu Art. 3 DBG). Mit anderen Worten bedeutet diese Beweislastregel – welche ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellt wurde und gemäss bundesgerichtlicher Praxis auch im interkantonalen Verhältnis anwendbar ist –, dass die Steuerbehörden grundsätzlich das Bestehen eines Steuerwohnsitzes nachweisen müssen, während die steuerpflichtige Person – vor allem, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt – den Nachweis erbringen muss, dass sich ihr Steuerdomizil tatsächlich an einem anderen Ort befindet (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_672/2010 vom 30. Juni 2011 E. 4.2, 2C_625/2009 vom 16. Februar 2010 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5584/2008 vom 11. Juni 2010 E. 1.2.3; vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., § 6 N 98).

3.
Im vorliegenden Fall beanspruchen sowohl der Kanton C._____ (Steuergemeinde E._____) als auch der Kanton D._____ (Steuergemeinde B._____) die unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2010. Entsprechend wurde die Beschwerdeführerin von beiden Kantonen für die direkte Bundessteuer 2010 veranlagt. Damit liegt eine verfassungsmässig verbotene aktuelle interkantonale Doppelbesteuerung im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor (E. 1.6 und 2.1). Nachfolgend gilt es daher zu beurteilen, wo sich der steuerrechtliche Wohnsitz und damit der Veranlagungsort der Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2010 befindet.

3.1 Indem der Kanton C._____ im vorliegenden Verfahren behauptet, der Steuerwohnsitz (bzw. das Hauptsteuerdomizil) der Beschwerdeführerin befinde sich im Jahr 2010 nicht mehr wie bis anhin (von 1999 bis 2009) unangefochten in B._____, sondern in E._____, bringt er eine steuerbegründende Tatsache vor, für die er die Beweislast trägt (E. 1.5 und 2.3.4). Mit anderen Worten obliegt es dem Kanton C._____, die den behaupteten (neuen) Steuerwohnsitz in E._____ konstituierenden Sachverhaltselemente nachzuweisen, und nicht etwa der Beschwerdeführerin, dass sich ihr steuerrechtlicher Wohnsitz im Jahr 2010 nach wie vor in B._____ befindet. Bis zum Nachweis eines anderen Steuer-

wohnsitzes gilt die Beschwerdeführerin weiterhin als steuerlich in B._____ ansässig. Immerhin ist sie im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht gehalten, das Bestehen von engen Beziehungen zu B._____, wo sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz nach wie vor zu haben behauptet, zumindest glaubhaft zu machen (E. 2.3.4).

3.2 Ob der steuerrechtliche Wohnsitz der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2010 in B._____ oder in E._____ liegt, hängt davon ab, an welchem der beiden Orte sie sich im fraglichen Jahr nach der Gesamtheit der äusserlich wahrnehmbaren Umstände mit der Absicht dauernden Verbleibens aufgehalten hat (E. 2.3.2). Die objektive Voraussetzung des "tatsächlichen (physischen und nicht nur vorübergehenden) Aufenthalts" ist für die fragliche Steuerperiode unbestrittenermassen sowohl für E._____ als auch für B._____ erfüllt (vgl. E. 2.3.2). Dieses Kriterium schliesst folglich weder den Kanton C._____ noch den Kanton D._____ als Veranlagungsort aus. Zur Klärung der strittigen Frage ist daher entscheidend, an welchem der beiden Orte – E._____ oder B._____ – sich die Beschwerdeführerin im Jahr 2010 mit der "Absicht dauernden Verbleibens" aufgehalten hat. Die Antwort richtet sich danach, zu welchem Aufenthaltsort sie im fraglichen Zeitraum bei objektiver Betrachtung die stärkeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (E. 2.3.1).

Diesbezüglich finden sich in den Akten folgende Anhaltspunkte:

3.2.1 Was die Wohnverhältnisse der Beschwerdeführerin anbelangt, so verfügte sie im fraglichen Zeitraum – soweit hier interessierend – sowohl in B._____ als auch in E._____ über eine zum dauernden Aufenthalt zweifellos geeignete Unterkunft. Bei der Unterkunft in E._____ handelt es sich um eine im Alleineigentum der Beschwerdeführerin stehende vollständig eingerichtete Maisonettewohnung (Stockwerkeinheit zu 161/1000) mit sechs Zimmern, [Seeblick] und zwei Einstellhallenplätzen. Die Küche umfasst nach der unbestritten gebliebenen Darstellung der Beschwerdeführerin "nur wenige" Quadratmeter. Das Wohnzimmer ist – was ebenfalls unbestritten ist – nur über eine interne Treppe zugänglich. Bei der Unterkunft in B._____ handelt es sich um eine freistehende und ebenfalls vollständig eingerichtete Villa, die sich auf einem Grundstück mit direktem Seeanstoss und einem separaten Badehaus befindet. Das Grundstück liegt – jedenfalls im fraglichen Zeitraum – ebenfalls im Alleineigentum der Beschwerdeführerin. Die Villa umfasst nach ihren (unbestrittenen) Angaben 1'788 m^3, verfügt über einen grossen Wohn- und

Essbereich, eine grosse Küche, vier Schlafzimmer, vier Badezimmer und einige Nebenräume.

Die Vorinstanz führt dazu aus, das Anwesen der Beschwerdeführerin in B._____ sei zwar "ungleich grösser" als die Wohnung in E._____, bei objektiver Betrachtung stelle jedoch auch letztere ein "durchaus adäquates Zuhause" für die zum fraglichen Zeitpunkt alleinstehende 71-jährige Beschwerdeführerin dar. Insofern könne den Wohnverhältnissen an den beiden Orten für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes "keine entscheidende Bedeutung" zukommen.

Diese Einschätzung ist (nur) insofern zutreffend, als es dem beweisbelasteten Kanton C._____ nach den vorliegenden Akten nicht gelingt, aus dem Vergleich der Wohnverhältnisse (Grösse, Lage, Ausstattung, verkehrsmässige Anbindung usw.) ein Indiz für die Absicht dauernden Verbleibens der Beschwerdeführerin in E._____ abzuleiten. Ebenso wenig gelingt es ihm, objektive Anhaltspunkte beizubringen, dass sich die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer persönlichen Präferenzen bevorzugt in der Wohnung in E._____ anstatt in der Villa in B._____ aufgehalten hat. Nicht gefolgt werden kann der Vorinstanz insofern, als sie den Wohnverhältnissen in der Gesamtwürdigung offenbar nicht nur "keine entscheidende", sondern überhaupt keine Bedeutung für die vorliegend strittige Frage zumisst. Wenn sie ausführt, die Beschwerdeführerin könne nicht nachweisen, dass sie im Jahr 2010 ihren Lebensmittelpunkt in der Villa in B._____ habe, verkennt sie, dass es angesichts der blossen Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin ausreicht, wenn diese entsprechende Umstände zumindest glaubhaft macht (E. 2.3.4). In diesem Sinn bringt die Beschwerdeführerin durchaus glaubhaft vor, dass sie ihre Gäste ausschliesslich (jedenfalls weit überwiegend) in der Villa in B._____ empfange und bewirte, was auch für das Jahr 2010 gelte. Das Vorbringen ist namentlich deshalb objektiv nachvollziehbar, weil die Küche in E._____ nur wenige Quadratmeter umfasst und das Anwesen in B._____ demgegenüber nicht nur über eine grosse Küche, sondern auch über einen ausgedehnten Wohn- und Essbereich sowie einen grossen Garten verfügt, direkt am [See] liegt und insgesamt zum Empfang von Gästen wesentlich geeigneter und repräsentativer erscheint als die Wohnung in E._____. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ändert an der Glaubhaftigkeit der entsprechenden Aussagen nichts, dass auch die Wohnung in E._____ "jedenfalls für die Bewirtung von kleineren Gesellschaften" ausreichend sein mag und die Beschwerdeführerin nicht nachweist, wie häufig und in welcher Anzahl sie im Jahr 2010 Gäste bei

sich in B._____ empfangen habe. Im Übrigen hat es die Vorinstanz unterlassen, die von der Beschwerdeführerin bezüglich der Gästebewirtung offerierten "Bestätigungen von zahlreichen Personen aus dem Bekanntenkreis" einzuverlangen. Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin auch glaubhaft vor, sie habe einen stärkeren emotionalen Bezug zum Anwesen in B._____ als zur Wohnung in E._____. So befinde sich die Liegenschaft in B._____ bereits seit etwa 1934 im Familienbesitz, während sie die Wohnung erst im März 2002 erworben habe. Ihre "persönlichen Erinnerungsgegenstände" bewahre sie zudem allesamt in der Villa in B._____ auf, wofür sie einen Augenschein offeriere.

Insgesamt bildet der Vergleich der Wohnverhältnisse in Verbindung mit den glaubhaften Aussagen der Beschwerdeführerin ein Indiz zu Gunsten von B._____ als steuerlicher Wohnsitz und Veranlagungsort der Beschwerdeführerin im Jahr 2010. Der Kanton C._____ bringt keinen stichhaltigen objektiven Grund vor, weshalb die Wohnverhältnisse für einen steuerlichen Wohnsitz der Beschwerdeführerin in E._____ sprechen sollten.

3.2.2 Aus den Akten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin die Wohnung in E._____ zu einem Preis von Fr. […] erworben hat und sich die Unterhaltskosten in der streitbetroffenen Steuerperiode 2010 auf Fr. […] beliefen. Der Eigenmietwert für die Wohnung betrug im gleichen Zeitraum Fr. […], der Vermögenssteuerwert Fr. […]. Betreffend die Villa in B._____ betrug der Gebäudeversicherungswert dannzumal Fr. […], der Eigenmietwert Fr. […], der Vermögenssteuerwert Fr. […] und der Bodenwert […] Franken. Der Unterhalt belief sich im Jahr 2010 auf Fr. […].

Diese kostenmässigen Unterschiede bzw. Faktoren erweisen sich aufgrund der offenbaren Finanzkraft der Beschwerdeführerin als nicht aussagekräftig mit Bezug auf die Klärung ihres strittigen Steuerwohnsitzes. Es rechtfertigt sich nicht, daraus irgendwelche Rückschlüsse auf die Absicht dauernden Verbleibens der Beschwerdeführerin zu ziehen. Insbesondere vermögen die höheren Unterhaltskosten der Wohnung in E._____ vorliegend kein Indiz für einen steuerlichen Wohnsitz in E._____ zu bilden. Ferner ist für das Bundesverwaltungsgericht – entgegen der Vorinstanz – auch in keiner Weise ersichtlich, weshalb das Vorbringen der Beschwerdeführerin, es handle sich bei der Wohnung in E._____ lediglich um eine Zweitwohnung zum gelegentlichen Aufenthalt sowie zu Kapitalanlagezwecken, durch die aufgeführten Wert- bzw. Kostenunterschiede grundsätzlich in Frage gestellt sein soll. Dasselbe gilt

für die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin die Wohnung nicht fremdvermietet hat und die Nebenkosten nach Wertquoten des Stockwerkeigentums aufgeteilt werden.

Damit vermögen die aufgeführten Wert- bzw. Kostenfaktoren vorliegend kein Indiz für einen steuerlichen Wohnsitz der Beschwerdeführerin am einen oder anderen Ort zu bilden.

3.2.3 Betreffend den Wasserverbrauch in den beiden Unterkünften ist zunächst mit der Vorinstanz festzuhalten, dass der individuelle Verbrauch der Beschwerdeführerin in der Wohnung in E._____ nicht nachgewiesen werden kann, da dort eine Aufteilung nach Wertquoten des Stockwerkeigentums stattfindet. Für das Grundstück in B._____ ist der Wasserverbrauch jedenfalls für die Jahre 2009 bis 2011 aktenkundig. Was den Verbrauch im Jahr 2009 betrifft, legt die Beschwerdeführerin nachvollziehbar dar, dass dieser nicht wie von der Vorinstanz angenommen 210 m^3 beträgt, sondern lediglich 96 m^3 (s. Beschwerde S. 3 Ziff. 7.2). Somit ergibt sich aus den Akten für B._____ ein Wasserverbrauch von 96 m^3 im Jahr 2009, 26 m^3 im hier massgeblichen Steuerjahr 2010 und 148 m^3 im Folgejahr 2011.

Mit der Vorinstanz ist festzustellen, dass der Verbrauch im Jahr 2010 im Vergleich zum Vor- und Folgejahr auffällig tief erscheint. Mit dem Vorbringen, der Wasserverbrauch im Vorjahr 2009 sei nur deshalb so hoch ausgefallen, weil Unbefugte die Dusche am Bootssteg tagelang hätten laufen lassen, vermag die Beschwerdeführerin diese Auffälligkeit nicht abschliessend zu erklären. Denn auch im Jahr 2011, für das kein ausserordentliches Ereignis geltend gemacht wird, das den Wasserverbrauch beeinflusst haben könnte, liegt der Verbrauch mit 148 m^3 wesentlich über dem Wert von 2009. In den Jahren 2010 und 2011 besteht eine Diskrepanz von 122 m^3, was dem Doppelten des von der Vorinstanz ermittelten durchschnittlichen Wasserverbrauchs von 58 m^3 pro Kopf und Jahr entspricht. Die geltend gemachte mehrwöchige Auslandabwesenheit der Beschwerdeführerin im Jahr 2010 (angeblich gegen sechs Wochen zwecks Verkauf der Ferienwohnung in Südfrankreich sowie zusätzlich drei Wochen Ferien) und das Vorbringen, dass sich die Tochter im selbigen Jahr – anders als in den Jahren 2009 und 2011 – grösstenteils zu Studienzwecken [im Ausland] aufgehalten habe, erklären diese Diskrepanz nur teilweise. Der im Vergleich zum Vor- und Folgejahr niedrigere Wasserverbrauch im Jahr 2010 in B._____ bildet daher insgesamt zwar ein Indiz dafür, dass sich die Beschwerdeführerin in diesem Jahr weniger oft in

ihrer Villa in B._____ aufgehalten hat als in den Jahren 2009 und 2011. Zum Nachweis, dass sie im Jahr 2010 den Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Lebensbeziehungen in E._____ hat, sind die Wasserverbrauchsangaben für das Grundstück in B._____ hingegen in der vorliegenden Konstellation (kein individueller Wasserverbrauch als Vergleichsgrösse in E._____ nachgewiesen) nicht – auch nicht indizienweise – geeignet.

Nur der Vollständigkeit halber sei zusätzlich erwähnt, dass sich aufgrund des dokumentierten Wasserverbrauchs selbst bezüglich der blossen Aufenthaltsdauer der Beschwerdeführerin kein aussagekräftiges Bild zu Gunsten von E._____ ergibt. Dies zeigt folgende Überschlagsrechnung: Auch wenn man mit der Vorinstanz davon ausgeht, dass sich die Beschwerdeführerin wenn nicht in ihrem Anwesen in B._____, dann in ihrer Wohnung in E._____ aufgehalten hat – was fraglich ist –, hätte sie sich im Jahr 2010 gemessen am von der Vorinstanz ermittelten durchschnittlichen Wasserverbrauch von 58 m^3 pro Kopf und Jahr (365 Tage) bei einem tatsächlichen Jahresverbrauch von 26 m^3 und nach Abzug eines anderweitigen Aufenthalts (Südfrankreich, Ferien) von (mindestens) glaubhaften sechs Wochen (42 Tagen) immer noch etwa gleich häufig in B._____ aufgehalten wie in E._____ (nämlich rund 165 Tage in B._____ und rund 158 Tage in E._____).

3.2.4 Der in der angefochtenen Verfügung vorausgesetzte individuelle Stromverbrauch der Beschwerdeführerin in der Wohnung in E._____ beträgt im Jahr 2009 4'613 kWh, im Jahr 2010 4'398 kWh und im Jahr 2011 4'454 kWh. In der Liegenschaft in B._____ befindet sich der Wert bei 5'309 kWh im Jahr 2009, 2'039 kWh im fraglichen Steuerjahr und noch 1'703 kWh im Jahr 2011. Der von der Vorinstanz festgestellte (unbestrittene) durchschnittliche Energieverbrauch für Haushalte liegt im massgeblichen Zeitraum in der Schweiz bei 2'363 kWh pro Kopf und Jahr.

Zwar mag zutreffen, dass – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – angesichts der pauschalen je hälftigen Aufteilung des Stromverbrauchs in B._____ von 1'061 kWh in der Periode vom 1. Oktober 2009 bis zum 31. März 2010 auf die Jahre 2009 und 2010 (531 bzw. 530 kWh) der auf das Jahr 2010 entfallende effektive Stromverbrauchsanteil "um einige hundert kWh höher" sein könnte als der von der Vorinstanz angenommene Wert von 2'039 kWh. Ebenso mag zutreffen, dass sich die Beschwerdeführerin im Sommer in der Regel in B._____ in ihrem Anwesen am See aufgehalten und die Wohnung in E._____ hauptsächlich – mit ent-

sprechend höherem Energiebedarf und angeblich unter Einsatz von "Elektroheizöfen" – als "Ausweichwohnstätte im Winter" genutzt hat. Damit wäre jedenfalls nachvollziehbar, weshalb der Stromverbrauch in B._____ im Jahr 2011 den Tiefstwert aufweisen und der Wasserverbrauch gleichzeitig – verglichen mit den Jahren 2009 und 2010 – den Höchststand erreichen kann. Schliesslich führt die Beschwerdeführerin zur Begründung des niedrigeren Stromverbrauchs in B._____ an, ihre Tochter, die ebenfalls in der Villa in B._____ wohnhaft sei, habe sich im fraglichen Jahr 2010 grösstenteils zu Studienzwecken [im Ausland] aufgehalten. Wie es sich mit alledem genau verhält, braucht vorliegend indes nicht abschliessend geklärt zu werden. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin vermögen nämlich den konstanten und relativ hohen Stromverbrauch in E._____ bzw. den tieferen Verbrauch in B._____ zwar teilweise zu erklären, was jedoch nichts an der Feststellung ändert, dass der Stromverbrauch in den Jahren 2009 bis 2011 in E._____ relativ konstant blieb, während er im gleichen Zeitraum in B._____ kontinuierlich und erheblich abnahm. Der Stromverbrauch bildet mit der Vorinstanz somit ein Indiz, das für E._____ als steuerrechtlichen Wohnsitz der Beschwerdeführerin im Jahr 2010 spricht. Allerdings ist relativierend zu bemerken, dass der Abnahme des Stromverbrauchs (sprich der "Aktivitäten") in B._____ nicht zugleich eine entsprechende Zunahme des Stromverbrauchs (sprich der "Aktivitäten") in E._____ gegenübersteht, was insofern auf eine Verlagerung von "Aktivitäten" von B._____ nach E._____ hingedeutet hätte.

3.2.5 Soziale Kontakte der Beschwerdeführerin in E._____ sind nicht nachgewiesen bzw. aus den Akten ersichtlich. Die Beschwerdeführerin verneint solche Kontakte denn auch und bringt vor, nie im Kanton C._____ wohnhaft gewesen zu sein. Unbestritten ist demgegenüber, dass die Tochter der Beschwerdeführerin ebenfalls an der fraglichen Adresse in B._____ angemeldet ist und in der Wohnung in E._____ weder über ein Zimmer verfügt noch irgendwelche persönlichen Gegenstände lagert. Die Beschwerdeführerin führt zudem glaubhaft aus, dass sich ihre Tochter auch tatsächlich regelmässig in der Villa in B._____ aufhält bzw. dort wohnt, sofern sie nicht im Ausland weilt, wie etwa im Jahr 2010 zu Studienzwecken [im Ausland]. Unbestritten ist sodann, dass in nachbarschaftlicher Nähe ("zwei Häuser weiter") die einzigen lebenden Verwandten der Beschwerdeführerin wohnen, die Familie Y._____. Insofern die Vorinstanz dieser Angabe in der angefochtenen Verfügung kaum Bedeutung beimisst mit dem Argument, die Beschwerdeführerin gebe weder über den Verwandtschaftsgrad noch über die Art und Qualität

der Beziehung zu dieser Familie Auskunft, macht sie sinngemäss eine Verletzung der Mitwirkungspflicht durch die Beschwerdeführerin geltend (E. 2.3.4). Davon kann indes keine Rede sein, zumal die Beschwerdeführerin weder von der Vorinstanz noch vom Kanton C._____ dazu aufgefordert wurde, entsprechende – von der Vorinstanz für das Gewicht der Aussage offenbar als wesentlich erachtete – Informationen beizubringen.

Insgesamt ist festzustellen, dass dem Kanton C._____ der ihm obliegende Nachweis sozialer Kontakte der Beschwerdeführerin in E._____ misslingt, während diese persönliche Beziehungen zu B._____ zumindest glaubhaft macht.

3.3 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass im Wesentlichen einzig der Stromverbrauch für E._____ als steuerrechtlicher Wohnsitz der Beschwerdeführerin im Jahr 2010 sprechen würde. Indes bildet der Stromverbrauch lediglich ein Indiz und vorliegend zudem noch das einzige Indiz für einen solchen Steuerwohnsitz. Ausserdem bringt die Beschwerdeführerin – wie gezeigt – glaubhaft vor, enge Beziehungen zu B._____ zu unterhalten. In der Gesamtwürdigung misslingt dem Kanton C._____ daher der Nachweis für seine Behauptung, die Beschwerdeführerin habe sich im Jahr 2010 in E._____ nicht nur aufgehalten, sondern dort geradezu den Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Lebensbeziehungen gehabt. Somit bleibt es – wie schon in den vorangehenden Steuerjahren 1999 bis 2009 – auch im Jahr 2010 bei B._____ bzw. beim Kanton D._____ als Veranlagungsort der Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer.

Die Beschwerde ist gutzuheissen.

4.
Abschliessend bleibt auf die Kosten- und Entschädigungsfolge einzugehen:

4.1 Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführerin und das Steueramt der Gemeinde B._____ keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 3'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der ESTV können als Vorinstanz und Bundesbehörde ebenfalls keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Anderen als Bundesbehörden, die Beschwerde führen und unterliegen, werden jedoch Verfahrenskosten auferlegt, soweit sich der Streit um ver-

mögensrechtliche Interessen von Körperschaften oder autonomen Anstalten dreht (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Kantone bzw. kantonalen Behörden sind damit nicht von der Kostenpflicht befreit, da es für sie um vermögensrechtliche Interessen geht (sie erhalten einen Anteil an der von ihnen erhobenen direkten Bundessteuer [Art. 128 Abs. 4 BV und Art. 196 Abs. 1 DBG]; Art. 63 Abs. 2 VwVG). Damit sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens, die auf Fr. 3'000.-- festzusetzen sind (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), dem unterliegenden kantonalen Steueramt C._____ aufzuerlegen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 5.1).

4.2 Das Steueramt der Gemeinde B._____ verlangt keine Parteientschädigung. Eine solche ist ihm einerseits als Behörde, die als Partei auftritt (Art. 7 Abs. 3 VGKE) – und die daher in der Regel keinen Anspruch auf Parteientschädigung hat –, sowie andererseits aufgrund des geringen Aufwandes auch nicht zuzusprechen (Art. 7 Abs. 4 VGKE i.V.m. Art. 8 Abs. 1 und Art. 13 VGKE). Der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin ist hingegen eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Diese ist mangels Kostennote praxisgemäss auf gesamthaft Fr. 4'500.-- (inkl. MWST) festzusetzen. Der entsprechende Betrag ist vom kantonalen Steueramt C._____ und der ESTV je hälftig unter solidarischer Haftung an die Beschwerdeführerin zu entrichten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5044/2011 vom 29. März 2012 E. 5.2).

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Verfügung der ESTV vom 12. August 2013 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass für die Steuerperiode 2010 der Kanton D._____ für die Veranlagung der direkten Bundessteuer betreffend die Beschwerdeführerin zuständig ist.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- festgesetzt und dem kantonalen Steueramt C._____ auferlegt. Der Betrag ist innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen.

3.
Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 3'000.-- wird ihr nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die ESTV und das kantonale Steueramt C._____ werden verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von je Fr. 2'250.--, unter solidarischer Haftung für den Gesamtbetrag von Fr. 4'500.--, zu bezahlen.

5.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Beschwerdegegner (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Marc Winiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: