Publikationsplattform

St.Galler Gerichte

Fall-Nr.:	B 2014/125, B 2014/126
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	17.12.2015
Entscheiddatum:	17.12.2015

© Kanton St.Gallen 2021

Entscheid Verwaltungsgericht, 17.12.2015

Steuerrecht. Art. 13 StG (sGS 811.1), Art. 3 DBG (SR 642.11). Art. 3StHG (SR 642.14). Streitig war die durch den vorinstanzlichen Entscheid bestätigte Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht eines schweizerisch-deutschen Doppelbürgers in der Schweiz in den Jahren 2007 bis 2009 (Doppelansässigkeit im Sinn von Art. 4 Abs. 2 Bst. a DBA-D). Aufgrund der konkreten Umstände und der Beibehaltung der „Wohnstätte“ sowie des (schweizerischen) Arbeitsortes in der Schweiz konnte nicht davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer - unmittelbar nach seiner Einbürgerung im Mai 2007, welche einen CH-Wohnsitz vorausgesetzt hatte - sämtliche persönlichen und geschäftlichen Beziehungen an seinem früheren langjährigen Wohnort aufgegeben hatte. Der Beschwerdeführer verneinte zum einen zwar familiäre Beziehungen in der Schweiz. Anderseits liess sich aus den Akten auch kein ideeller Lebensmittelpunkt in Deutschland ableiten (erwachsene Kinder, Lebenspartnerin lebt in einem Drittland). Die von ihm behaupteten gesellschaftlichen, politischen, kulturellen und sozialen Verbindungen in Deutschland waren (für die in Frage stehenden Jahre) nicht belegt. Ein ideeller Lebensmittelpunkt in einem der beiden Staaten war auch insofern nicht dargetan, als er selbst bestätigte, zu beiden Staaten persönliche Beziehungen zu haben. Der Tatsache allein, dass der Beschwerdeführer Einkommen in den Jahren 2007 bis 2009 in erster Linie mit der Tätigkeit in der deutschen GmbH erzielte, vermochte für sich allein keinen Mittelpunkt der Lebensinteressen (Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-D) zu begründen. Die Schlussfolgerung der Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe in den Jahren 2007 bis 2009 sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland als ansässig gegolten, jedoch habe der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz gelegen, so dass er im Sinn des Abkommens als hier ansässig gegolten habe, liess sich nicht beanstanden (Verwaltungsgericht, B 2014/125, B 2014/126). Entscheid vom 17. Dezember 2015

Besetzung

Präsident Eugster; Verwaltungsrichter Linder, Heer, Rufener, Bietenharder;
Gerichtsschreiber Schmid

© Kanton St.Gallen 2021

Verfahrensbeteiligte

A.A.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Q. AG

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

sowie

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

direkte Bundessteuer (Einkommen 2007 bis 2009); Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2007 bis 2009)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

© Kanton St.Gallen 2021

A.

a. A.A. ist seit seiner Einbürgerung in der Schweiz im Jahr 2007 deutsch-schweizerischer Doppelbürger. In den Jahren 2007 bis 2009 war er in der von ihm gegründeten X. AG mit Sitz in Rapperswil-Jona und in der X. GmbH, Hamburg, unselbständig erwerbstätig. Er verfügt über Grundeigentum in Deutschland und der Schweiz (Rapperswil-Jona). Am 27. September 2011 wurde er für die direkte Bundessteuer 2007 bis 2009 sowie die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 bis 2009 veranlagt (act. G 10/6 02/27, 09/27, 16/27). In den dagegen erhobenen Einsprachen machte er geltend, in diesen Jahren in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen zu sein. Für 2008 und 2009 seien sodann Abzüge von Beiträgen an die AHV und die gebundene Vorsorge zuzulassen (act. G 10/16 04/27, 11/27, 18/27).

b. Das Kantonale Steueramt hiess die Einsprachen mit Entscheiden vom 6. September 2013 insoweit gut, als es die Beitragsabzüge zuliess; im Übrigen wies es die Einsprachen ab. Zur Begründung erwog es unter anderem, dass die im Rahmen des Einbürgerungsverfahrens vorgebrachten Argumente (Freunde und Bekannte in der Schweiz, geplante Ansiedlung der gesamten Geschäftsaktivitäten in der Schweiz, zwanzigjährige CH-Ansässigkeit) bei der Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zu berücksichtigen seien. Auch habe die Einbürgerung den Wohnsitz in der Schweiz vorausgesetzt. Für die direkte Bundessteuer setzte das Steueramt die steuerbaren Einkommen auf Fr. 205‘100.-- (2007, satzbestimmend Fr. 712‘200.--), Fr. 65‘100.-- (2008, satzbestimmend Fr. 244‘400.--) und Fr. 408‘200.-- (2009, satzbestimmend Fr. 610‘900.--) fest. Für die Kantons- und Gemeindesteuern veranlagte das Steueramt steuerbare Einkommen von Fr. 205‘000.-- (2007, satzbestimmend Fr. 712‘000.--), Fr. 64‘900.-- (2008, satzbestimmend Fr. 244‘400.--) und Fr. 407‘900.-- (2009, satzbestimmend Fr. 610‘700.--) sowie steuerbare Vermögen von Fr. 6‘344‘000.-- (2007, satzbestimmend Fr. 7‘396‘000.--), Fr. 6‘116‘000.-- (2008, satzbestimmend Fr. 7‘187‘000.--) und Fr. 5‘282‘000.-- (2009, satzbestimmend Fr. 6‘346‘000.--; act. G 10/6 05/27, 12/27, 19/27). Hiergegen liess A.A. am 1. Oktober 2013 Rekurs (Kantons- und Gemeindesteuern) und Beschwerde (direkte Bundessteuer) erheben mit dem Antrag, die internationale Steuerausscheidung sei unter der Prämisse, dass er in den Jahren 2007 bis 2009 im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz als in Deutschland ansässig gegolten habe, vorzunehmen (act. G

10/1). Diese Rechtsmittel wurden von der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 20. Mai 2014 abgewiesen (act. G 2).

B.

a. Gegen diesen Entscheid liess A.A. durch die Q. AG mit Eingabe vom 23. Juni 2014 Beschwerde erheben und beantragen, es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer im Sinn von Art. 4 Ziff. 2 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D; SR 0.672.913.62) als in Deutschland ansässig gelte und er folglich in der Schweiz lediglich beschränkt steuerpflichtig sei. Die internationale Ausscheidung sei entsprechend vorzunehmen. Die steuerbaren Faktoren seien (in Fr.) wie folgt festzusetzen:

Steuerperiode 2007	steuerbar	satzbestimmend
Kantons- und Gemeindesteuern		
- Einkommen	20‘600.--	632‘300.--
- Vermögen	859‘000.--	7‘396‘000.--
Direkte Bundessteuer	20‘600.--	631‘600.--
Steuerperiode 2008		
Kantons- und Gemeindesteuern		
- Einkommen	15‘700.--	240‘500.--
- Vermögen	844‘000.--	7‘187‘000.--
Direkte Bundessteuer	15‘700.--	239‘800.--

© Kanton St.Gallen 2021

Steuerperiode 2009

Kantons- und Gemeindesteuern

- Einkommen	13‘200.--	608‘600.--
- Vermögen	495‘000.--	6‘346‘000.--
Direkte Bundessteuer	13‘200.--	607‘900.--

Die Streitsache sei zur entsprechenden Neubeurteilung und Vornahme der korrekten internationalen Steuerausscheidung an den Beschwerdegegner zurückzuweisen (act. G 1). Mit Eingabe vom 16. Juli 2014 liess der Beschwerdeführer eine Übersicht über seine Aufenthaltsorte im Jahr 2007 einreichen (act. G 6 und G 7.1).

b. In der Vernehmlassung vom 28. Juli 2014 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde und verwies auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 9). Am 7. August 2014 liess der Beschwerdeführer eine weitere Übersicht über seine Aufenthaltsorte in den Jahren 2007 bis 2009 nachreichen (act. G 12 f.). Am 12. August 2014 teilte der Beschwerdegegner den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit und beantragte Abweisung der Beschwerde (act. G 15). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme (act. G 16).

c. Auf die Vorbringen des Beschwerdeführers in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird - soweit für den Entscheid relevant - in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer anderseits zu Recht im

© Kanton St.Gallen 2021

gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

2. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 23. Juni 2014 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; der Beschwerdeführer kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Nachdem das Verwaltungsgericht im Steuerrecht nicht an die Begehren der Verfahrensbeteiligten gebunden ist (Art. 196 Abs. 2 StG) und das Novenverbot im Sinne von Art. 61 Abs. 3 VRP in diesem Rechtsbereich nicht gilt (vgl. VerwGE B 2007/218 vom 13. März 2008 E. 2.1, www.gerichte.sg.ch), sind die vom Beschwerdeführer nachgereichten schriftlichen Auskünfte betreffend Aufenthaltstage in den Jahren 2007 bis 2009 in und ausserhalb der Schweiz (act. G 7.1 und G 13) in die Beweiswürdigung des vorliegenden Verfahrens mit einzubeziehen.

3.

3.1. Streitig ist vorliegend die durch den vorinstanzlichen Entscheid bestätigte Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht des Beschwerdeführers in der Schweiz in den Jahren 2007 bis 2009. Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG, Art. 3 Abs. 1 des

© Kanton St.Gallen 2021

Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone (StHG; SR 642.14) sowie Art. 13 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben. Die schweizerische Steuerhoheit ist im internationalen Verhältnis gegebenenfalls durch das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen begrenzt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. 2009, Rz. 6 der Vorbemerkungen zu Art. 3 bis 15 DBG). Das DBA-D definiert in Art. 4 Abs. 1 „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ im Sinn des Abkommens als Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die persönliche Zugehörigkeit führt zu einer grundsätzlich unbeschränkten Steuerpflicht. Vorweg zu prüfen ist somit, ob beim Beschwerdeführer nach schweizerischem Recht die Voraussetzungen der subjektiven und objektiven Steuerpflicht im Kanton St. Gallen in den erwähnten Jahren zu bejahen waren (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 6 der Vorbemerkungen zu Art. 3 bis 15 DBG).

3.2. Einen (die unbeschränkte Steuerpflicht begründenden) steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz hat eine Person, wenn sie in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechungen während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt (Art. 3 Abs. 3 lit. a DBG, Art. 13 Abs. 3 lit. a StG) bzw. während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt (Art. 3 Abs. 3 lit. b DBG, Art. 13 Abs. 3 lit. b DBG). Einen Wohnsitz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 DBG, Art. 3 Abs. 2 StHG, Art. 13 Abs. 2 StG). Als Wohnsitz einer Person gilt der Ort, an dem sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar; eine bloss affektive Bevorzugung des einen oder anderen Ortes fällt nicht ins Gewicht (BGer 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011, E. 2.2 mit Hinweis auf BGE 125 I 54 E. 2a und 123 I 289 E. 2b). Sodann genügt es nach der Rechtsprechung für eine Wohnsitzverlegung nicht, die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu lösen; entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Der rechtliche

© Kanton St.Gallen 2021

Gehalt des Wohnsitzbegriffs lehnt sich weitgehend an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuches (ZGB) an: Nach wie vor gilt, dass niemand an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben kann. Gleichermassen bleibt der einmal begründete Wohnsitz - grundsätzlich - bis zum Erwerb eines neuen bestehen. Nicht entscheidend ist deshalb in der Regel, wann der Steuerpflichtige sich am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt er sich ins Ausland, bleibt er in der Schweiz steuerpflichtig, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet (BGer 2C_472/2010, a.a.O., E. 2.1).

In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass die Steuerbehörden die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente zwar von Amtes wegen abzuklären haben (Art. 123 Abs. 1 DBG, Art. 176 StG) und der Steuerwohnsitz als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen ist. Der Steuerpflichtige ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. Art. 124 ff. DBG, Art. 170 StG). Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit vom Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (BGer 2C_472/2010, a.a.O., E. 2.2).

3.3. Der Beschwerdegegner begründete die Einspracheentscheide vom 6. September 2013 im Wesentlichen mit Hinweis auf die am 8. Mai 2007 erfolgte Einbürgerung des Beschwerdeführers. Für die Erlangung derselben habe dieser auf seine zwanzigjährige Anwesenheit in der Schweiz, seinen Freundes- und Bekanntenkreis in der Schweiz und die Ansiedlung der Geschäftsaktivitäten in der Schweiz verwiesen (vgl. dazu Auszug Einbürgerungsgesuch; act. G 10/6 24/27). Der Wohnsitz in der Schweiz bilde Voraussetzung für die Erlangung der schweizerischen Staatsbürgerschaft. Damit sei gleichzeitig die persönliche und unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz verbunden (act. G 10/6 05/27, 12/27, 19/27). Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid fest, mit seinen Äusserungen im Einbürgerungsverfahren habe der Beschwerdeführer die Absicht des dauernden Verbleibens bekräftigt. Es erscheine als sehr wahrscheinlich, dass sein Lebensmittelpunkt im Jahr der Einbürgerung und in den Folgejahren in der Schweiz

© Kanton St.Gallen 2021

gelegen habe. Damit obliege der Nachweis, dass die Voraussetzungen für eine Besteuerung in den Jahren 2007 bis 2009 erfüllt gewesen seien, nicht dem Beschwerdegegner. Vielmehr sei es Sache des Beschwerdeführers, den Gegenbeweis für den steuerlichen Wohnsitz ausserhalb der Schweiz zu erbringen (act. G 2 S. 6 mit Hinweis auf StE 1992 B 11.1 Nr. 11). Für seine Sachdarstellung habe der Beschwerdeführer sodann von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (act. G 2 S. 6 mit Hinweis auf RB-ZH 2008 Nr. 74, S. 152). Derartige Beweise lägen nicht vor. Der Beschwerdeführer habe lediglich darauf hingewiesen, die gesellschaftlichen, politischen und sozialen Verbindungen im Einzelnen belegen zu können. Eine hinreichende Substantiierung sei nicht erfolgt. Damit sei in Bestätigung der früheren gerichtlichen Beurteilung (VRKE I/1-2009/63 vom 30. März 2010, E. 2c) davon auszugehen, dass in den Jahren 2007 bis 2009 eine Steuerpflicht in der Schweiz bestanden habe (act. G 2 S. 7).

3.4. Im vorliegenden Verfahren lässt der Beschwerdeführer unter anderem ausführen, in den Jahren vor 2007 habe er eine geringe berufliche Tätigkeit über die schweizerische X. AG entwickelt. Im 2007 habe er diese Arbeiten in der Schweiz faktisch eingestellt. Seit dem 1. Januar 2008 beziehe er aus der schweizerischen Gesellschaft keinen Lohn mehr. Sein gewöhnlicher Aufenthalt befinde sich in Hamburg. Er sei dort in verschiedenen öffentlichen bzw. sozialen Institutionen engagiert. Unregelmässig alle paar Wochen komme er für einige Tage nach Rapperswil. Zur Schweiz habe er keine familiären Beziehungen. Seine drei mittlerweile erwachsenen Kinder würden in Deutschland leben und fänden sich dort regelmässig zu Zusammenkünften ein. Seine Lebenspartnerin lebe in Salzburg. Nur die aus Schweizer Quellen stammenden Einkünfte und Vermögenswerte dürften hier von der Veranlagungsbehörde erfasst werden (beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz). Er habe die zweckdienlichen Informationen bereitwillig abgegeben. Es gehe nicht an, dass die Vorinstanz ihm die Untersuchungspflicht aufbürde. Sie habe mit ihrer Feststellung, dass es der Steuerpflichtige unterlassen habe, von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel unter genauer Bezeichnung anzubieten, die Verfahrensgrundsätze verletzt. Die Vorinstanz habe für das Steuerjahr 2006 zugunsten des Beschwerdeführers entschieden. Bereits in jenem Entscheid sei die Staatsbürgerschaft für die Frage der Ansässigkeit ohne Bedeutung gewesen. Seine

© Kanton St.Gallen 2021

Angaben im Rahmen des Einbürgerungsverfahrens, die Geschäftsaktivitäten in der Schweiz ansiedeln zu wollen, hätten einer Wunschvorstellung, nicht jedoch der Realität entsprochen. Dies würden die Einkommenszahlen deutlich belegen. Der Beschwerdeführer sei während der fraglichen Steuerperioden in Deutschland aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig gewesen (act. G 1 S. 4-7 mit Hinweis Steuerbescheide, act. G 3).

3.5.

3.5.1. Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2007 bis 2009 Eigentümer einer Liegenschaft in Jona; an der Adresse dieser Liegenschaft hat auch die von ihm gegründete X. AG ihren Sitz. Diese Verhältnisse blieben nach Lage der Akten bis heute unverändert. Nach der Rechtsprechung können die geschäftlichen Interessen für die Bestimmung des Mittelpunktes der Interessen des Steuerpflichtigen nur dann von Bedeutung sein, wenn sie einen überwiegenden Teil seiner Gesamtinteressen darstellen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass auch Führungskräfte der Wirtschaft soziale Beziehungen pflegen und dass insbesondere derartige Beziehungen ein gewichtiges Element bei der Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen darstellen (vgl. BGer 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011, E. 2.3). Der Beschwerdeführer macht im vorliegenden Verfahren nicht geltend, dass seine geschäftlichen Interessen den überwiegenden Anteil seiner Gesamtinteressen beinhalten würden; solches ist aus den Akten auch nicht ersichtlich. Er lässt im vorliegenden Verfahren jedoch Zusammenstellungen betreffend seine Aufenthaltsorte in den Jahren 2007 bis 2009 einreichen (act. G 7.1 und G 13). In der am 18. Juli 2014 vorgelegten Aufstellung nennt er für 2007 33 ½ Aufenthaltstage in der Schweiz und 198 Aufenthaltstage in Hamburg (act. G 7.1). In der Aufstellung vom 28. Juli 2014 werden die Aufenthaltstage in der Schweiz wie folgt bescheinigt: 22.5 Tage für 2007, 41.5 Tage für 2008 und 37.5 Tage für 2009 (act. G 13).

3.5.2. Aufgrund der vorstehenden Angaben ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer sich in der Schweiz in den Jahren 2007 bis 2009 je während mindestens 30 Tagen aufhielt und eine Erwerbstätigkeit ausübte (Art. 3 Abs. 3 lit. a DBG, Art. 13 Abs. 3 lit. a StG), auch wenn er aus der schweizerischen Gesellschaft

© Kanton St.Gallen 2021

keinen Lohn bezog. Er war daher bereits aus diesem Grund in der Schweiz zufolge persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig.

Was sodann die Rüge des Beschwerdeführers betrifft, wonach der Beschwerdegegner nicht legitimiert gewesen wäre, das Einbürgerungsgesuch (act. G 10/6 24/27) ohne seine Zustimmung eigenständig zu beschaffen (Amtsgeheimnisverletzung; act. G 1 S. 6 oben), ist festzuhalten, dass der Beschwerdegegner im Rahmen seiner Untersuchungspflicht (Art. 112 Abs. 1 DBG, Art. 163 Abs. 2 und 176 StG) berechtigt war, diese Informationen einzuholen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers (act. G 1 S. 6) bestand demzufolge auch kein Verwendungs- bzw. Beweisverwertungsverbot.

Der Beschwerdeführer lässt im Weiteren darlegen, er habe das Einbürgerungsgesuchsformular so beantwortet, dass die zuständige Kommission seinem Gesuch stattgeben würde. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung würden die Angaben nicht die objektiven Verhältnisse widerspiegeln, sondern seien sehr stark vom Wunsch beeinflusst, die Staatsbürgerschaft zu erhalten (act. G 1 S. 6). Dazu ist festzuhalten, dass die Einbürgerung (Kantons- und Gemeindebürgerrecht) im Jahr 2007 einen Wohnsitz des Beschwerdeführers von acht Jahren im Kanton und von vier Jahren in der Gemeinde voraussetzte (vgl. Art. 9 des Gesetzes über das St. Galler Bürgerrecht, BRG; sGS 121.1). Wenn er nunmehr geltend macht, seine Angaben im Einbürgerungsformular würden nicht ausschliessen, dass er noch mehr Freunde und Bekannte und feste Bindungen in Deutschland pflege, wo er aufgewachsen, seine Ausbildung absolviert, seine Familie gegründet, seine Kinder aufgezogen und wo er sein berufliches Beziehungsnetz habe (act. G 1 S. 6), so ist anzunehmen, dass er mit diesen Angaben den für die Einbürgerung vorausgesetzten langjährigen Wohnsitz nicht in Abrede stellen möchte. Für das Jahr 2006 bestätigte die Vorinstanz in VRKE I/ 1-2009/63, a.a.O., S. 6, das Vorliegen eines CH-Wohnsitzes. Im Jahr 2007, in welchem der Wohnsitz als Einbürgerungsvoraussetzung gegeben sein musste (vgl. Art. 41 BRG), hielt sich der Beschwerdeführer nach seinen Angaben wie erwähnt 22.5 oder 33.5 Tage hier auf. In den Folgejahren 2008 und 2009 ergaben sich erheblich längere Aufenthalte in der Schweiz (act. G 13). Aus diesen Angaben lassen sich somit offensichtlich keine Umstände ableiten, aufgrund welcher von einer veränderten Wohnsitz-Situation im Sinn der Verlegung des Lebensmittelpunktes nach Deutschland im Jahr 2007 (nach

© Kanton St.Gallen 2021

Erhalt des CH-Bürgerrechts) oder in den Folgejahren auszugehen wäre. Wenn er im Weiteren vorbringt, er habe in den Jahren 2007 bis 2009 seine wirtschaftliche Aktivität in der Schweiz deutlich reduziert und faktisch eingestellt (act. G 1 S. 6 unten), so erscheint dies mit Blick auf die geschilderten Verhältnisse nicht geeignet, eine Verlegung des Lebensmittelpunktes nach Deutschland darzutun. Der Schluss der Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe in den Jahren 2007 bis 2009 Wohnsitz in Jona gehabt, lässt sich damit nicht beanstanden.

4.

4.1. Damit stellt sich die Frage, ob der angefochtene Entscheid im Einklang mit dem DBA-D steht bzw. ob die Steuerpflicht des Beschwerdeführers in der Schweiz durch das Abkommen eingeschränkt wurde. Nach Art. 4 Abs. 2 DBA-D gilt eine Person als in dem Vertragsstaat ansässig (im Sinn von Art. 4 Abs. 1 DBA-D), in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. - Kann nicht bestimmt werden, zu welchem Vertragsstaat die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. - Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt. Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

Gilt eine natürliche Person, die in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr hat, nach Art. 4 Abs. 2 DBA-D als in der Schweiz ansässig, so kann diese Person vom deutschen Staat ungeachtet anderer Bestimmungen dieses Abkommens nach den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht besteuert werden (mit Anrechnung der schweizerischen Steuer bzw. Freistellung; vgl. Art. 4 Abs. 3 DBA-D). Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die

© Kanton St.Gallen 2021

Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind (Art. 3 Abs. 2 DBA-D). Die Begriffe „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ sind daher nach schweizerischem Recht auszulegen. Als ständige Wohnstätte im Sinn des DBA-D kommt jede Form der Wohnstätte in Betracht, sofern sie der Person jederzeit und dauernd zur Verfügung steht und von ihr auch regelmässig benutzt wird (vgl. Thomas Hilty, Kompaktkommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Zürich 2002, S. 11).

4.2. Aufgrund von Art. 4 Abs. 2 Bst. a DBA-D ist bei Doppelansässigkeit (Wohnstätte sowohl im einen wie auch im anderen Abkommens-Staat) zu prüfen, zu welchem der beiden Staaten der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) hat. Bei der Beurteilung des Orts der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen einer Person sind ihre familiäre Anbindung, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und Ähnliches zu berücksichtigen. Wirtschaftliche Beziehungen bestehen vor allem zu örtlich gebundenen Tätigkeiten, Einnahmequellen und Vermögensgegenständen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist auf der Grundlage einer Wertung sowohl der persönlichen als auch der wirtschaftlichen Beziehungen im konkreten Fall zu ermitteln (vgl. Hilty, a.a.O., S. 12). Dabei sind die wirtschaftlichen Beziehungen bei Führungskräften der Wirtschaft auch im Rahmen der Anwendung von Art. 4 Abs. 2 Bst. a DBA-D nicht stärker zu gewichten als die persönlichen Beziehungen. Wie bereits im Zusammenhang mit der Feststellung des Wohnsitzes nach Landesrecht ist auch in Bezug auf das internationale Doppelbesteuerungsrecht festzuhalten, dass geschäftliche Interessen für die Bestimmung des Mittelpunktes der Interessen des Steuerpflichtigen nur dann von Bedeutung sein können, wenn sie einen überwiegenden Teil seiner Gesamtinteressen darstellen (vgl. BGer 2C_472/2010 a.a.O., E. 2.3 und 3.4.2 mit Hinweisen). Bestehen zu einem Vertragsstaat die deutlich engeren persönlichen Beziehungen und ausserdem noch ins Gewicht fallende wirtschaftliche Beziehungen, und zu dem anderen Vertragsstaat nur gegenwartsbezogene wirtschaftliche Beziehungen, die sich voraussichtlich in der Zukunft abbauen werden, so liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen im erstgenannten Staat. In diesem Sinn kann insbesondere der Umstand, dass eine Person, welche in einem zweiten Staat sich

© Kanton St.Gallen 2021

neu eine Wohnstätte zur Verfügung hält, während dem sie im ersten Staat in derjenigen Umgebung, in welcher sie immer gewohnt hat, wo sie gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und Vermögenswerte hat, die bisherige Wohnstätte beibehält, aufzeigen, dass das Zentrum der Lebensinteressen weiterhin im ersten Staat liegt (vgl. BGer 2C_472/2010 a.a.O., E. 3.4.2 mit Hinweisen).

4.3.

4.3.1. Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, der Beschwerdeführer verfüge in Hamburg über eine Wohnung, deren Steuerwert (Fr. 850‘000.--) und Nutzfläche (169 m^2) grösser seien als beim Doppeleinfamilienhaus in Jona (Steuerwert Fr. 529‘000.-- und Fläche von 120 m^2). Dieser Umstand belege jedoch nicht engere persönliche Beziehungen in Deutschland. Insbesondere seien die zeitliche Intensität der Nutzung der Wohnung und die Aufenthaltsdauern in Deutschland und der Schweiz nicht dargelegt worden. Damit sei fraglich, ob der Beschwerdeführer in den Jahren 2007 bis 2009 über eine ständige Wohnstätte (in Deutschland) verfügt habe; dies wäre nur bei regelmässiger Nutzung der Fall. Demgegenüber führe der Beschwerdeführer nicht aus, wieso sich die im Rahmen des Einbürgerverfahrens geschilderten Verhältnisse (act. G 10/6 24/27) kurz nach Einbürgerung geändert haben sollten. Dies sei folglich nicht nachvollziehbar. Aufgrund der gesamten Umstände sei daher davon auszugehen, dass in den Jahren 2007 bis 2009 zu Jona-Rapperswil die engeren persönlichen Beziehungen bestanden hätten. Unbestritten pflege der Beschwerdeführer (mit der Tätigkeit in der X. GmbH in Hamburg) enge wirtschaftliche Beziehungen zu Deutschland. Die in der Schweiz domizilierte Gesellschaft habe nach seinen Angaben im Jahr 2007 nur noch geringe und in den beiden Folgejahren keine Geschäftsaktivitäten mehr entfaltet. Dies habe sich im Lohn des Beschwerdeführers widerspiegelt, der 2007 lediglich Fr. 52‘476.-- (Deutschland: Fr 499‘467.--) betragen habe. 2008 und 2009 habe die X. AG (Jona) keine Entschädigung entrichtet (act. G 10/6 1/27, 8/27, 15/27). Die Arbeitsleistung scheine somit sowohl im Jahr 2007 als auch in den Folgejahren für Kunden in Deutschland bzw. im EU-Raum geleistet worden zu sein. Unter www. … .de seien seine aktiven Aufsichts- und Beiratsmandate aufgelistet. Aktive geschäftliche Beziehungen zur Schweiz seien keine aufgeführt. Auch wenn dies nicht bedeute, dass in den Jahren 2007 bis 2009 keine Mandate in der Schweiz bestanden hätten, sei davon auszugehen, dass dem Standort Hamburg in den

© Kanton St.Gallen 2021

fraglichen Steuerperioden eine nicht unerhebliche wirtschaftliche Bedeutung zugekommen sei. Rückschlüsse auf den Standort Rapperswil-Jona könnten daraus jedoch nicht gezogen werden, denn viele Managementfunktionen seien aufgrund der Kommunikationstechnologie nicht standortgebunden und hätten somit auch von der Schweiz aus erfüllt werden können. Im Übrigen werde der Standort Rapperswil-Jona unter der Rubrik „Kontakt“ nach wie vor auf der Internetseite des Beschwerdeführers aufgeführt. Vor diesem Hintergrund erscheine es wahrscheinlich, dass die wirtschaftliche Bedeutung des Standorts Hamburg in den Jahren 2007 bis 2009 grösser gewesen sei als derjenige in Rapperswil-Jona. Dass damit - nach über 20jähriger Ansässigkeit in der Schweiz - eine Verschiebung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Hamburg einhergegangen sei, sei damit jedoch nicht erstellt. Da weder aus den Akten ersichtlich noch vom Beschwerdeführer ausreichend dargetan worden sei, dass er in Hamburg in den Jahren 2007 bis 2009 über eine regelmässig genutzte ständige Wohnstätte verfügt oder aber dort gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten gehabt habe, ergebe sich auch aus Art. 4 Abs. 3 DBA-D keine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland. Die Steuerbefugnis des Bundes sei somit in den streitigen Jahren durch das Abkommen nicht beschränkt worden (act. G 2 S. 8 f.).

4.3.2. Der Beschwerdeführer lässt unter anderem ausführen, er habe zu beiden Staaten persönliche Beziehungen. Die wirtschaftlichen Interessen seien in Deutschland aufgrund der steuerlich erfassten Einkünfte deutlich höher als in der Schweiz. Es liege auf der Hand, dass die in Deutschland erzielten Erwerbseinkünfte eine erhebliche zeitliche und physische Präsenz erfordern würden. In Hamburg verfüge er über ein entsprechendes Sekretariat, während die Schweizer Gesellschaft im Jahr 2007 (neben ihm selbst) kein qualifiziertes Personal beschäftigt habe. Da die Kriterien der Wohnstätte und der persönlichen Beziehungen auf beide Orte zutreffen würden, komme den wirtschaftlichen Beziehungen die entscheidende Bedeutung zu. Dies umso mehr, als er nicht verheiratet sei und nicht mit Kindern zusammenlebe. In Hamburg bestünden umfassende gesellschaftliche, politische, kulturelle und soziale Verbindungen, die er im Einzelnen belegen könne, falls dies erforderlich sei. Die von der Vorinstanz angeführten Angaben auf seiner Homepage könnten - gleich wie ein Werbeprospekt - nicht als Grundlage für die Feststellung des Lebensmittelpunktes dienen. Niemand prüfe diese Aussagen auf deren Wahrheitsgehalt bzw.

© Kanton St.Gallen 2021

Realitätsbezug. Gerade auf oberster Managementstufe seien die persönlichen Kontakte und die Pflege des Beziehungsnetzes entscheidend. Allein deshalb müsse der Beschwerdeführer in Hamburg sein. Deshalb beschäftige er dort auch eine Assistentin und eine Sekretärin. In Deutschland verfüge er über zwei Fahrzeuge, während er bei seinen Besuchen in der Schweiz bei Bedarf ein Fahrzeug tageweise miete. All dies spreche dafür, dass sich sein Lebensmittelpunkt in Deutschland befinde (act. G 1 S. 8-11).

4.4.

4.4.1. Aufgrund der geschilderten Gegebenheiten ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer sowohl in der Schweiz wie auch in Deutschland über eine „ständige Wohnstätte“ im Sinn von Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-D verfügt und in den Jahren 2007 bis 2009 aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in Deutschland steuerpflichtig war (vgl. nachgereichte Unterlagen in act. G 3). Damit ist von einer Doppelansässigkeit auszugehen, d.h. von einer Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit sowohl in der Schweiz (vgl. vorstehende E. 3.5) als auch in Deutschland (vgl. Hilty, a.a.O., S. 11). Hinsichtlich des zu klärenden Besteuerungsvorrangs bzw. der Frage, zu welchem Staat die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen bzw. wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt, ist vorab festzuhalten, dass der Beschwerdeführer wie dargelegt (vorstehende E. 3.5) mit den von ihm vorgelegten Aufenthaltsdauern die Feststellungen der Vorinstanz bezüglich der Anknüpfungspunkte zur Schweiz nicht zu entkräften vermag. Die von ihm geschilderten persönlichen Lebensverhältnisse (vgl. vorstehende E. 3.4) belegen für die Jahre 2008 bis 2009 keine veränderte Situation im Vergleich zu derjenigen von 2007. Insbesondere macht er auch im vorliegenden Verfahren nicht deutlich, wieso sich die im Rahmen des Einbürgerungsverfahrens im Jahr 2006 geschilderten Verhältnisse und Zukunftspläne (act. G 10/6 24/27) kurz nach Einbürgerung im Mai 2007 geändert haben sollten. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere, dass der Beschwerdeführer bis zur geltend gemachten Verlagerung nach Deutschland unbestritten seinen Lebensmittelpunkt während vielen Jahren in Jona hatte, mit Hinweis darauf die schweizerische Staatsbürgerschaft beantragte und in der Schweiz erwerbstätig war. Seine Arbeitstätigkeit in der Schweiz gab er auch während seiner Aufenthalte in Deutschland

© Kanton St.Gallen 2021

nicht auf, auch wenn diese im Vergleich zur Tätigkeit für die deutsche AG einen geringen Umfang einnahm.

4.4.2. Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren erstmals behaupteten Aufenthaltsdauer in Deutschland im Jahr 2007 von über sechs Monaten (198 Tage, act. G 7.1) ist festzuhalten, dass ihn der deutsche Staat aufgrund dieses Umstandes gemäss Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA-D „ungeachtet anderer Bestimmungen dieses Abkommens“ nach Vorschriften über die unbeschränkte Besteuerung besteuern „kann“; von dieser Besteuerungsbefugnis machte dieser wie erwähnt (vorstehende E. 4.4.1 mit Hinweis auf act. G 3) Gebrauch. Hierbei hat der deutsche Staat jedoch - zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung - für gewisse Einkünfte eine Befreiung von der deutschen Steuer vorzunehmen oder aber die für dieses Jahr bezahlten schweizerischen Steuern anzurechnen (vgl. Art. 4 Abs. 3 Satz 2 DBA-D; Hilty, a.a.O., S. 13). Diese Bestimmung, welche auf deutsches Begehren in das DBA-D aufgenommen worden war, schränkt die Besteuerung in der Schweiz in keiner Weise ein, d.h. die Schweiz kann ungeachtet dieses konkurrierenden Besteuerungsrechtes die Person aufgrund ihres nationalen Rechtes besteuern. Die Bestimmung hat insgesamt „lediglich“ zur Folge, dass die Besteuerung auf das deutsche Niveau „hochgeschleust“ wird (Hilty, a.a.O., S. 12 f.). Gilt m.a.W. im Falle doppelter Ansässigkeit eine natürliche Person im Sinn des DBA als in der Schweiz ansässig, so wird die Besteuerung in der Schweiz nur insoweit eingeschränkt, als dies für in der Schweiz ansässige Personen im DBA vorgesehen ist (vgl. P. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A. 2005, S. 245 unten). Für 2008 und 2009 macht der Beschwerdeführer keine Angaben zu seinen Aufenthaltsdauern in Deutschland. Jedoch besteuerte ihn der deutsche Staat soweit ersichtlich auch für diese Jahre unbeschränkt (vgl. act. G 3).

4.4.3. Aufgrund der genannten Umstände und der Beibehaltung der „Wohnstätte“ sowie des (schweizerischen) Arbeitsortes in Jona kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer - unmittelbar nach seiner Einbürgerung im Mai 2007, welche einen CH-Wohnsitz vorausgesetzt hatte - sämtliche persönlichen und geschäftlichen Beziehungen an seinem früheren langjährigen Wohnort aufgab. Dies umso weniger, als er gemäss den Darlegungen im erwähnten VRK-Entscheid vom 30. März 2010, S. 10 oben (vgl. vorstehende E. 3.3), die Liegenschaft in Hamburg im Jahr 2008 offenbar verkaufen wollte. Der Beschwerdeführer verneint zum einen zwar

© Kanton St.Gallen 2021

familiäre Beziehungen in der Schweiz (vorstehende E. 3.4), wobei nicht vollständig klar ist, auf welche Zeiträume (Jahre) sich diese Aussage bezieht. Anderseits lässt sich aus den Akten auch kein ideeller Lebensmittelpunkt in Deutschland ableiten. Die Kinder sind erwachsen und die Lebenspartnerin lebt in Salzburg. Die von ihm behaupteten gesellschaftlichen, politischen, kulturellen und sozialen Verbindungen in Deutschland sind (für die in Frage stehenden Jahre) nicht belegt. Das blosse Angebot, diese Verbindungen im Einzelnen zu belegen, falls dies erforderlich sei (vorne E. 4.3.2.; act. G 1 S. 9 Ziff. 1.2. Abs 2 und S. 12), genügt der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers nicht. Ein ideeller Lebensmittelpunkt in einem der beiden Staaten ist auch insofern nicht dargetan, als er selbst bestätigt, zu beiden Staaten persönliche Beziehungen zu haben (act. G 1 S. 8). Die Tatsache allein, dass der Beschwerdeführer Einkommen in den Jahren 2007 bis 2009 in erster Linie mit der Tätigkeit in der deutschen GmbH erzielte, vermag für sich allein keinen Mittelpunkt der Lebensinteressen (Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-D) zu begründen. Die Schlussfolgerung der Vorinstanz (act. G 2 S. 9), der Beschwerdeführer habe in den Jahren 2007 bis 2009 sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland als ansässig gegolten, jedoch habe der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz (nach wie vor) gelegen, so dass er im Sinn des Abkommens als hier ansässig gegolten habe, lässt sich vor diesem Hintergrund nicht beanstanden.

5. (…).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1. Die Beschwerdeverfahren B 2014/125 und B 2014/126 werden vereinigt.

2. Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007 bis 2009 wird abgewiesen.

3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2007 bis 2009 wird abgewiesen.

4. Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 4'000.--, unter Verrechnung mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe.

© Kanton St.Gallen 2021

5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Präsident	Der Gerichtsschreiber
Eugster	Schmid

© Kanton St.Gallen 2021