



**Fall-Nr.:** B 2018/255  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 20.03.2019  
**Entscheiddatum:** 20.03.2019

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 20.03.2019**

**Steuerpflicht; Art. 3 DBG, Art. 3 StHG, Art. 13 StG. Da der Wohnsitz von Ehegatten sich in der Regel am gleichen Ort befindet, besteht eine natürliche Vermutung, dass sich der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers ab dem Jahr 2012 im Kanton St. Gallen befand bzw. dass er ebenfalls am Familienort Wohnsitz hat. Die vorhandenen Anhaltspunkte sprechen gegen die Annahme eines getrennten Wohnsitzes des Beschwerdeführers in Deutschland bzw. Grossbritannien (Verwaltungsgericht, B 2018/255). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 12. Februar 2020 abgewiesen (Verfahren 2C\_480/2019).**

#### **Entscheid vom 20. März 2019**

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

**X.\_\_,**

**Beschwerdeführer,**

gegen

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



**Vorinstanz,**

sowie

**Kantonales Steueramt,** Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Steuerpflicht 2012-2017**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.** X.\_\_ (geb. 1957) ist verheiratet mit Y.\_\_ (geb. 1961). Das Ehepaar hat drei inzwischen erwachsene Söhne. Im Jahr 2008 zog Y.\_\_ mit den Söhnen vom Ausland her in die Schweiz und nahm in A.\_\_/BE Wohnsitz. Im Jahr 2009 wies sie die Gemeindebehörden an, ihren Status auf "getrennt" abzuändern. Danach verlegte sie ihren Wohnsitz zunächst in den Kanton Aargau und bezog schliesslich per 22. Oktober 2012 eine 5 ½-Zimmerwohnung an der B.\_\_-Strasse in C.\_\_, wo sie seither mit ihrem jüngsten Sohn lebt. Am 8. Februar 2017 sprach der Jugenddienst der Kantonspolizei – aus vorliegend nicht bekannten und nicht weiter interessierenden Gründen – in der Wohnung der Familie X.\_\_ und Y.\_\_ vor. Mit Meldung vom 13. März 2017 teilte die Kantonspolizei dem Steueramt mit, alles in der Wohnung habe darauf hingedeutet, dass dort nicht nur Y.\_\_ und ihr Sohn wohnten, sondern auch X.\_\_; es bestehe daher der Verdacht, dass Letzterer Steuern hinterziehe.

**B.** Bereits am 16. Oktober 2012 hatte die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) gestützt auf entsprechende Hinweise der Steuerverwaltung des Kantons Bern eine Voruntersuchung gegen X.\_\_ und Y.\_\_ eröffnet. Es bestand der Verdacht, das Ehepaar erziele mit seinen Gesellschaften in der Schweiz Einkommen, ohne diese zu deklarieren bzw. zu versteuern. Dabei handle es sich im Wesentlichen um Gesellschaften der M.\_\_-Gruppe,



die von X.\_\_\_ angeblich von D.\_\_\_/GB aus geleitet würden. Im Bericht vom 31. Mai 2016 riet die ASU von einer weitergehenden Untersuchung ab. Zwar gebe es etliche Anhaltspunkte, die auf eine Steuerhinterziehung hindeuteten, jedoch liessen sich diese aufgrund der nur wenigen Hinweise nicht als schwere Steuerhinterziehung zuordnen. Es falle insbesondere der fehlende Wohnsitz von X.\_\_\_ auf. Aufgrund der vorliegenden Untersuchungsergebnisse könne dieser aber ohne besondere Untersuchungsmassnahmen "an die aktuelle Adresse der Ehefrau Y.\_\_\_ an der B.\_\_\_-Strasse in C.\_\_\_ verfügt werden".

**C.** Mit Verfügung vom 11. Mai bzw. 19. Juni 2017 stellte das kantonale Steueramt fest, dass sich das Hauptsteuerdomizil von X.\_\_\_ ab der Steuerperiode 2012 in C.\_\_\_ befinde und er seither dort unbeschränkt steuerpflichtig sei. Das kantonale Steueramt wies die gegen diese Feststellungsverfügung erhobene Einsprache mit Entscheid vom 30. Januar 2018 ab. Dagegen erhob X.\_\_\_ Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 20. November 2018 das Rechtsmittel ebenfalls abwies.

**D.** X.\_\_\_ (Beschwerdeführer) erhob gegen den am 22. November 2018 versandten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 20. November 2018 mit Eingabe vom 21. Dezember 2018 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Er beantragt, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die rückwirkende Festsetzung des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Schweiz bzw. in C.\_\_\_ für die Jahre 2012 bis 2017 zu annullieren.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 1. Februar 2019 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Am 11. Februar 2019 verzichtete das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) auf eine Vernehmlassung und beantragte Abweisung der Beschwerde.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.



### Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. (...)

2. Der Beschwerdeführer erhebt verschiedene formelle Rügen. Soweit sich diese ohnehin nicht als haltlos erweisen, sind sie unbegründet.

**2.1.** Einsprachebehörde ist dieselbe Behörde, die bereits die Veranlagung vorgenommen hat, nämlich die Veranlagungsbehörde. Das Gesetz verlangt nicht, dass dieselbe Person wie im Veranlagungsverfahren die Einsprache zu behandeln hat, schliesst es dementsprechend aber auch nicht aus (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 7 f. zu Art. 132 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 404). Die Behandlung durch dieselbe Behörde oder Person stellt vielmehr ein Wesensmerkmal der Einsprache dar. Dass vorliegend derselbe Steuerkommissär sowohl die Feststellungsverfügung vorgenommen als auch über die Einsprache entschieden hat, ist somit nicht zu beanstanden.

**2.2.** Ist die Steuerpflicht als solche streitig, kann bzw. muss hierüber in einer Feststellungsverfügung entschieden werden, die als selbständiger Vorentscheid weiterziehbar ist (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 399). Der Beschwerdeführer bestreitet offensichtlich eine Steuerpflicht in der Schweiz, weshalb der Beschwerdegegner gehalten war, eine Feststellungsverfügung zu erlassen, anstelle das ordentliche Veranlagungsverfahren durchzulaufen. Der Beschwerdeführer konnte sich zudem sowohl im Einsprache- als auch Rekursverfahren umfassend zu den Gründen, weshalb der Beschwerdegegner eine Steuerpflicht in der Schweiz bejaht, äussern. Die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs stösst folglich ins Leere.

**2.3.** Der Beschwerdeführer stellt sich schliesslich die Frage, wie unvoreingenommen die Vorinstanz entschieden habe. Soweit er damit eine Befangenheit der Vorinstanz geltend machen möchte, legt er nicht näher dar, inwiefern eine solche gegeben sein sollte. Auf die entsprechende Rüge ist deshalb nicht weiter einzugehen.



**3.** Streitig ist, ob der Beschwerdeführer in den Steuerperioden 2012 bis 2017 in der Schweiz respektive im Kanton St. Gallen beziehungsweise in der Gemeinde C. \_\_\_ unbeschränkt steuerpflichtig ist.

**3.1.** Die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zum internationalen Verhältnis sind korrekt, weshalb – anstelle von Wiederholungen – darauf verwiesen werden kann (vgl. E. 4b/aa des angefochtenen Entscheids). Demnach ist zunächst nach schweizerischem Recht zu entscheiden, ob nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG) die Voraussetzungen einer subjektiven und objektiven Steuerpflicht des Beschwerdeführers gegeben sind. Erst wenn diese Frage zu bejahen ist, muss in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob die Besteuerungsbefugnis der Schweiz durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eingeschränkt wird (Richner/ Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., N 6 der Vorbemerkungen zu Art. 3-15 DBG).

### **3.2.**

**3.2.1.** Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG, Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) sowie Art. 13 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben. Steuerrechtlicher Wohnsitz in der Schweiz wird angenommen, wenn sich die steuerpflichtige Person mit der Absicht dauernden Verbleibens hier aufhält bzw. wenn sich hier der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen, ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse befindet (Art. 3 Abs. 2 DBG, Art. 3 Abs. 2 StHG, Art. 13 Abs. 2 StG; vgl. auch ASA 63 S. 839 E. 2a; BGE 125 I 54 E. 2). Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt sich damit aus einem objektiven, äusseren (Aufenthalt) und einem subjektiven, inneren Element (Absicht) zusammen (BGer 2C\_678/2013, 2C\_680/2013 vom 28. April 2014 E. 2.1 mit Hinweisen).

**3.2.2.** Der steuerrechtliche Wohnsitz einer Person befindet sich dort, wo faktisch der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt. Dabei ist von objektiven, äusseren Umständen auf innere Tatsachen zu schliessen. Gemeinhin kann darüber kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Hierzu ist



eine sorgfältige Berücksichtigung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände notwendig. Auf die bloss geäusserten Wünsche der steuerpflichtigen Person oder die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar; eine bloss affektive Bevorzugung des einen oder anderen Orts fällt nicht ins Gewicht. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, keine entscheidende Rolle: Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Pfllegt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Dabei ist diese Frage jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 138 II 300 E. 3.3; BGE 132 I 29 E. 4.1; BGE 123 I 289 E. 2a; BGer 2C\_510/2016, 2C\_511/2016 vom 29. August 2016 E. 2.2; BGer 2C\_678/2013, 2C\_680/2013 vom 28. April 2014 E. 2.3).

**3.2.3.** Das Bundesgericht hat weiter in konstanter Praxis ausgeführt, dass 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. Nicht entscheidend ist, 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 (BGE 138 II 300 E. 3.3 mit zahlreichen Hinweisen).

**3.2.4.** Die Steuerbehörden haben die den Steuerwohnsitz begründenden Sachverhaltselemente zwar von Amtes wegen abzuklären (Art. 123 und 130 DBG, Art. 46 StHG). Die steuerpflichtige Person ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (Art. 123 ff. DBG, Art. 42 StHG). Die Steuerbehörde hat demnach den steuerrechtlichen Wohnsitz, der die persönliche steuerrechtliche Zugehörigkeit begründet, als Voraussetzung der Besteuerung nachzuweisen. Der Hauptbeweis gilt in der Regel als erbracht, wenn der von der Steuerbehörde angenommene Wohnsitz als sehr wahrscheinlich erscheint. Diesfalls obliegt es der



steuerpflichtigen Person, den Nachweis für den von ihr behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons zu erbringen (BGer 2P.186/2004 vom 15. Februar 2005 E. 2.3). Für die von ihm verfochtene, hinreichend substantiierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige sodann von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB-ZH 2008 Nr. 74, S. 152).

**3.3.** Unbestritten ist, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers im Jahr 2008 mit den Kindern in den Kanton Bern zog. Später verlegte sie den Wohnsitz vorübergehend in den Kanton Aargau, bevor sie mit dem jüngsten Sohn nach C.\_\_\_ in eine 5 ½-Zimmerwohnung zog.

**3.3.1.** Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, von seiner Ehefrau tatsächlich getrennt zu leben, handelt es sich dabei um eine rein subjektive Willensäusserung, welche durch nichts belegt ist. Im Gegenteil widersprechen sich die Angaben der Eheleute vielmehr. So erklärte die Ehefrau bereits im Jahr 2009 gegenüber den Gemeindebehörden, ihr Status sei auf "getrennt" abzuändern. Dagegen teilte der Steueranwalt der Ehefrau im September 2012 mit, das Ehepaar lebe in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe (vgl. act. 10/6/3/20 S. 5). Schliesslich gab der Beschwerdeführer gegenüber dem Schweizerischen Generalkonsulat in E.\_\_\_/DE an, (erst) seit 7. Juli 2014 getrennt zu sein (vgl. act. 10/6/3/13).

Der Beschwerdeführer hält sich dabei unbestrittenermassen regelmässig in der Wohnung in C.\_\_\_ auf, was gegen die Annahme eines getrennten Wohnsitzes spricht. Ein weiteres Indiz für einen Wohnsitz am Familienort ist, dass er sich anfangs Juni 2014 in C.\_\_\_ angemeldet hat (vgl. act. 2/8). Gegenüber dem Schweizerischen Generalkonsulat in E.\_\_\_/DE gab er als letzten Wohnsitz denn auch C.\_\_\_ an (vgl. act. 10/6/3/13). Schliesslich ist im Personalstammbuch der Schweizerischen Eidgenossenschaft eine Schweizer Mobiltelefonnummer vermerkt (vgl. act. 10/2/3), was ebenfalls gegen eine ausländische Wohnsitznahme spricht. Da der Wohnsitz von Ehegatten sich in der Regel am gleichen Ort befindet (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 19), besteht in Übereinstimmung mit der Vorinstanz eine natürliche Vermutung, dass sich der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers ab dem Jahr 2012 in C.\_\_\_ befand bzw. dass er ebenfalls am Familienort Wohnsitz habe.



**3.3.2.** Wie nachfolgend dargelegt und im vorinstanzlichen Entscheid einlässlich begründet (vgl. E. 4d und e des angefochtenen Entscheids), sprechen die vorhandenen Anhaltspunkte gegen die Annahme eines getrennten Wohnsitzes des Beschwerdeführers in Deutschland bzw. Grossbritannien.

Es trifft zwar zu, dass es sich bei der Wohnung in F.\_\_ in Deutschland nicht um eine von Familie Z.\_\_ angebotene Ferienwohnung handelt. Die vom Beschwerdeführer an der G.\_\_-Strasse angemietete Wohnung vermag jedoch noch keinen getrennten Wohnsitz von seiner Ehefrau zu begründen. Insbesondere fällt auf, dass die Wohnung nur aus einem Zimmer mit Bad/WC, aber ausdrücklich ohne Küche besteht, sich im Untergeschoss (UG) befindet und eine Fläche von lediglich 45 m<sup>2</sup> aufweist. Unklar ist weiter, ob das Zimmer über eine Kochgelegenheit verfügt (vgl. act. 2/1). Schliesslich lässt sich alleine aus der Korrespondenz an die angegebene deutsche Adresse noch kein Lebensmittelpunkt in Deutschland herleiten. Im Übrigen kann aus den eingereichten Stromrechnungen der Verbrauch nicht entnommen werden, wobei die abgemahnten Beträge von EUR 27 bzw. EUR 36 eher gegen einen häufigen Aufenthalt in der Einzimmerwohnung in F.\_\_/DE sprechen (vgl. act. 2/2). Gemäss eigenen Angaben meldete sich der Beschwerdeführer schliesslich per 6. Oktober 2016 in Grossbritannien an. Unter der angegebenen Adresse in H.\_\_/GB, an welcher der Beschwerdeführer angeblich wohnen will, findet sich jedoch hauptsächlich eine Postfachvermittlung, wobei sich in der Suite 0000 mehrere aktive Firmen – unter anderem auch diejenige der vom Beschwerdeführer beherrschten Gesellschaft – befinden. Zudem kann den Details zur Gesellschaft entnommen werden, dass als (Wohn)- Sitzland ("Country of residence") die Schweiz aufgeführt ist (vgl. <https://opengovuk.com> – die Seite entspricht dem schweizerischen zentralen Firmenindex [www.zefix.ch](http://www.zefix.ch)). Weiter ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass aufgrund der den Akten beiliegenden Fotografien die Liegenschaft nicht für Wohnzwecke geeignet zu sein scheint (vgl. act. 10/6/3/14). Es wäre für den Beschwerdeführer im Übrigen ein Leichtes gewesen, die behauptete Anmietung einer Wohnung zu belegen. Dass er keinen entsprechenden Mietvertrag eingereicht hat, vermag die Zweifel an einem Briefkastendomizil nicht zu entkräften. Die einzige Verbindung zu H.\_\_/GB scheint damit alleine das Geschäftsdomizil der vom Beschwerdeführer beherrschten Gesellschaften zu sein. Persönliche Beziehungen zu Grossbritannien oder Deutschland



legte er dagegen nicht dar. Schliesslich sind die Veranlagungen anderer Kantone nicht massgebend.

**3.4.** Aufgrund der vorstehenden Erwägungen erkannte die Vorinstanz im vorinstanzlichen Entscheid daher zu Recht, der Beschwerdegegner habe den Nachweis erbracht, dass sich der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers in der Zeit von 2012 bis 2017 in C.\_\_ befunden habe. Weiter erkannte die Vorinstanz zu Recht, dass weder Deutschland noch Grossbritannien offenbar Steuern erhoben hätten. Dass dem Beschwerdeführer eine deutsche Identifikationsnummer zugeteilt wurde, bedeutet nicht, dass er zu jenem Zeitpunkt in Deutschland auch steuerlich geführt wurde (vgl. act. 2/10). Im Übrigen reichte der Beschwerdeführer keine entsprechenden Steuerbescheide ein. Folglich wird die Steuerbefugnis des Bundes durch die DBA-D und DBA-GB nicht eingeschränkt. Damit steht fest, dass der Beschwerdeführer in den strittigen Steuerperioden 2012 bis 2017 in der Schweiz respektive im Kanton St. Gallen bzw. in der Gemeinde C.\_\_ unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Beschwerde ist dementsprechend abzuweisen.

**4.** (...)

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

- 1.** Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.** Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 unter Verrechnung mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss.
- 3.** Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.