



Fall-Nr.: I/1-2014/270
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 20.10.2015
Entscheiddatum: 20.10.2015

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.10.2015

Art. 3 Abs. 1 DBG (SR 642.11), Art. 4 ff. DBA-UK (SR 0.672.936.712).

Steuerpflicht bei internationalem Sachverhalt. Ein britischer Staatsbürger, der für die schweizerische Niederlassung einer britischen Arbeitgeberin in der Schweiz tätig war, begründete eine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz, u.a. deshalb, weil der bewilligungsfreie Erwerb seiner Wohnung in der Schweiz nur bei Schweizer Wohnsitz möglich war. Das DBA-UK stand einer Besteuerung durch die Schweiz nicht entgegen, da er in der Schweiz im Sinn des DBA-UK ansässig war und in der Schweiz seinen Lebensmittelpunkt hatte (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 20. Oktober 2015, VRKE I/1-2014/270, 271).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiberin Louise Blanc Gähwiler

X und Y Z, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

vertreten durch A AG,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung
Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend



St.Galler Gerichte

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2008) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2008)

Sachverhalt:

A.- X und Y Z (geb. 1955 bzw. 1962) sind britische Staatsangehörige, wohnen in London und haben zwei erwachsene Kinder, welche in England studieren. X Z wurde für den Zeitraum vom 1. August 2005 bis 31. Juli 2008 von seiner Arbeitgeberin B UK von Grossbritannien in die Schweiz entsandt, wo er für die B Schweiz AG arbeitete. Y Z war in dieser Zeit beim C College, London, angestellt. Mit Kaufvertrag vom 27. März 2007 erwarb X Z in D/SG eine Eigentumswohnung; die Grundbuchanmeldung erfolgte am 22. Oktober 2007. Per 30. September 2011 veräusserte er die Liegenschaft wieder.

B.- In der Steuererklärung 2008 deklarierte das Ehepaar Z Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes von Fr. 728'599.– und solche aus Nebenerwerbstätigkeit der Ehefrau von Fr. 67'530.–, Erträge aus Wertschriften und Guthaben von Fr. 703.– sowie Einkünfte aus Liegenschaften von Fr. 61'163.–. Die Steuerpflichtigen wurden daraufhin für die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 für die Kantons- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 495'000.– zum Satz von Fr. 866'900.– und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 487'600.– zum Satz von Fr. 854'000.– sowie für die Steuerperiode vom 1. August bis 31. Dezember 2008 für die Kantons- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'100.– zum Satz von Fr. 867'600.– und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'100.– zum Satz von Fr. 854'700.– veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde für die gesamte Steuerperiode 2008 auf Fr. 555'000.– zum Satz von Fr. 1'332'000.– festgesetzt. Die dagegen erhobenen Einsprachen wurden vom kantonalen Steueramt mit Entscheiden vom 3. November 2014 abgewiesen.

C.- Gegen die Einspracheentscheide erhoben X und Y Z mit Eingaben ihrer Vertreterin vom 4. Dezember 2014 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit den Anträgen, für die gesamte Steuerperiode 2008 sei die Ansässigkeit der Steuerpflichtigen in Grossbritannien anzunehmen, das in der Periode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 in der Schweiz erzielte Erwerbseinkommen sei im Quellensteuerverfahren



zu besteuern und das Einkommen und Vermögen aus der Schweizer Liegenschaft sei für die gesamte Steuerperiode 2008 im ordentlichen Verfahren zu besteuern, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 16. März 2015 die Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde verzichtet. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer erhielten Gelegenheit, sich zur Vernehmlassung der Vorinstanz zu äussern. Dies taten sie mit Eingabe vom 15. April 2015.

Auf weitere Einzelheiten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide vom 3. November 2014 hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern für die Steuerperioden vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 und vom 1. August bis 31. Dezember 2008 sowie der direkten Bundessteuer für die Steuerperioden vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 und vom 1. August bis 31. Dezember 2008. Für Rekurs und Beschwerde müssen verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3, BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 4. Dezember 2014 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes



über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Die Sachurteilsvoraussetzungen sind somit erfüllt.

Im vorliegenden Verfahren kann im Übrigen lediglich festgestellt werden, ob die Rekurrenten und Beschwerdeführer im Kanton St. Gallen steuerpflichtig sind oder nicht. Nicht einzugehen ist daher auf den Antrag, es sei die Ansässigkeit in Grossbritannien festzustellen. Weiter sind sich die Verfahrensbeteiligten einig, dass für die Steuerperiode vom 1. August bis 31. Dezember 2008 aufgrund des Grundbesitzes in D lediglich eine beschränkte Steuerpflicht bestand. Die Vorinstanz berücksichtigte – wie beantragt – lediglich das Einkommen und Vermögen der in der Schweiz gelegenen Liegenschaft. Das in Grossbritannien erwirtschaftete Einkommen wurde in der Schweiz nicht erfasst. Mit dem entsprechenden Rechtsbegehren rennen die Rekurrenten und Beschwerdeführer folglich offene Türen ein. Es ist nicht darauf einzutreten.

3.- Die Höhe der von der Vorinstanz berechneten Einkünfte und Vermögenswerte wird von den Rekurrenten und Beschwerdeführer nicht bestritten. Angefochten ist jedoch die internationale Steuerauscheidung bzw. die in den Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheiden enthaltenen Feststellungen, die Pflichtigen seien in der Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. In der Streitsache handelt es sich somit um ein internationales Verhältnis. Dabei bleiben Staatsverträge stets vorbehalten. Die Staatsverträge des Bundes, insbesondere die Doppelbesteuerungsabkommen, stellen Schranken der kantonalen und kommunalen Steuer dar (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band 1, 9. Aufl. 2001, S. 880). Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.936.712, abgekürzt: DBA-UK), welches der Empfehlung des OECD-Musterabkommens (nachfolgend OECD-MA, in: www.estv.admin.ch [Internationales Steuerrecht/Themen/Länder]) entspricht, sieht in Art. 4 Abs. 1 vor, dass der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" im Sinn des Abkommens eine Person bedeutet, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Mit dieser Formulierung wird auf die persönliche Zugehörigkeit zu einem Vertragsstaat Bezug genommen, welche zu einer



grundsätzlich unbeschränkten Steuerpflicht führt (vgl. P. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 226 f.). Demnach ist zunächst nach schweizerischem Recht zu entscheiden, ob nach dem DBG die Voraussetzungen einer subjektiven und objektiven Steuerpflicht der Rekurrenten und Beschwerdeführer gegeben sind. Erst wenn diese Frage zu bejahen ist, muss in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob die Besteuerungsbefugnis der Schweiz durch das DBA-UK eingeschränkt wird (Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 6 der Vorbemerkungen zu Art. 3-15 DBG).

a) Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG sind natürliche Personen in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz 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 ihres Lebensinteresses, ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse befindet (vgl. ASA 63 S. 839 E. 2a; BGE 125 I 54 E. 2). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen 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 steuerliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.1; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2P.165/2006 E. 4.1). Der Wille des Steuerpflichtigen ist jedoch dann wesentlich, wenn er erkennbar ist (vgl. Locher/ Meier/von Siebenthal, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 4, B 4.1 Nr. 4). Keine entscheidende Bedeutung kommt diesbezüglich dem polizeilichen Domizil zu. Das Hinterlegen der Schriften und Ausüben der politischen Rechte bilden – zusammen mit dem übrigen Verhalten der betreffenden Person – blosse Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz (vgl. BGE 123 I 289 E. 2a). Für die Bestimmung des Steuerdomizils ist auf die wirklichen Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse abzustellen (P. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Doppelbesteuerung, Band 2, § 3, I A, 1 Nr. 3).

b) aa) Der Rekurrent und Beschwerdeführer erwarb am 27. März 2007 eine Eigentumswohnung in D, wobei der Kauf am 22. Oktober 2007 im Grundbuch angemeldet wurde. Ebenfalls am 22. Oktober 2007 meldete er sich beim Einwohneramt in D an. Seine Aufenthaltsbewilligung EG/EFTA wurde ihm für die Zeit vom 23. Oktober



2007 bis 28. Februar 2012 erteilt. Gemäss Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (SR 211.412.41, abgekürzt: BewG) bedürfen Personen im Ausland für den Erwerb von Grundstücken einer Bewilligung der zuständigen kantonalen Behörde. Staatsangehörige der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft (EG) und der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) gelten nicht als Personen im Ausland, wenn sie in der Schweiz Wohnsitz nach den Art. 23, 24 Abs. 1, 25 und 26 des ZGB haben (Art. 5 Abs. 1 lit. a BewG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 der Verordnung über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland, SR 211.412.411, abgekürzt: BewV; vgl. auch Merkblatt des Bundesamts für Justiz zum Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland, Ziff. 6a, in: www.bj.admin.ch [Wirtschaft/Grundstückerverwerb durch Personen im Ausland], nachfolgend: Merkblatt). Im Kaufvertrag vom 27. März 2007 bestätigte der Rekurrent und Beschwerdeführer, dass er seinen rechtmässigen und tatsächlichen Wohnsitz in der Schweiz, in E, habe. Die Vertragsparteien hielten weiter fest, dass der Erwerber vor der Grundbucheintragung das Handlungsfähigkeitszeugnis, aus welchem der Wohnsitz hervorgehe, und die Aufenthaltsbewilligung EG/EFTA vorzulegen habe (act. 10/2/2.3 Ziff. 32). Darauf ist der Rekurrent und Beschwerdeführer zu behaften. Entsprechend konnte er die Eigentumswohnung in D auch bewilligungsfrei erwerben. Damit ist erstellt, dass er zum Zeitpunkt des Grundstückerverwerbs Wohnsitz in der Schweiz hatte. Die Sachlage hat sich im Jahr 2008 – zumindest im ersten Halbjahr – nicht geändert. Im Gegenteil: Neben seiner Tätigkeit bei der B Schweiz AG in E bis 31. Juli 2008 verfügte er neu über Wohneigentum in D. Dass es sich dabei lediglich um eine Ferienwohnung gehandelt und der Rekurrent und Beschwerdeführer während der Woche nach wie vor in einem Hotel in E gelebt haben soll, wurde von ihm nicht belegt. Befremdlich ist insbesondere, dass die Liegenschaft in D als Ausgangspunkt für Winterferien gedient haben soll. Zwar sind von D aus gewisse Skigebiete durchaus erreichbar; von einem typischen Wintersport- bzw. Ferienort kann jedoch nicht gesprochen werden.

Im Übrigen verweilte der Rekurrent und Beschwerdeführer mehr als dreissig Tage in der Schweiz und übte eine Erwerbstätigkeit aus, sodass auch ein steuerrechtlicher Aufenthalt in der Schweiz zu bejahen wäre. Für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Aufenthalts wird keine ununterbrochene körperliche Anwesenheit in der Schweiz verlangt. Ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt kann trotz auswärtigen



Aufenthalten immer dann angenommen werden, wenn eine sachliche und räumliche Beziehung der steuerpflichtigen Person zur Schweiz besteht, die über die körperliche Anwesenheit hinausreicht. So wird ein ausländischer Arbeitnehmer, der einen Urlaub antritt, im Allgemeinen von vornherein beabsichtigen, nach Beendigung des Urlaubs wieder in die Schweiz zurückzukehren, um den zeitlichen Rahmen seiner Arbeits- und Aufenthaltsbewilligung nach Möglichkeit auszuschöpfen. Der Fristenlauf wird in diesem Fall ebenso wenig unterbrochen wie bei Wochenend- oder Feiertagsausflügen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 52 zu Art. 3 DBG).

bb) Anders verhält es sich mit der Ehefrau. Zwar meldete sie sich am 22. Oktober 2007 ebenfalls bei der Gemeinde D an. Zudem nannte sie als Aufenthaltszweck für den Erwerb der Aufenthaltsbewilligung EG/EFTA B, welche vom 7. November 2007 bis 26. Januar 2010 gültig war, der Verbleib beim Ehegatten im Rahmen des Familiennachzugs. Die Aufenthaltsbewilligung stellt grundsätzlich ein Indiz dar, dass die betreffende Person ihren Lebensmittelpunkt in der Schweiz hat. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin war im Jahr 2008 jedoch als Lehrerin beim C College in London angestellt und erhielt monatliche Bruttolohnzahlungen von £ 3'199.50 (Januar bis August 2008) bzw. £ 3'453.25 (September bis Dezember 2008; act. 10/1/1.21). Im Arbeitsvertrag wurde festgehalten, dass sie als Vollzeit-Lehrerin angestellt werde und sich der Arbeitsplatz im C College, London, befinde. Der Anfangslohn – Arbeitsbeginn war der 1. September 2003 – wurde auf £ 25'098.– jährlich festgelegt (vgl. act. 2/7). Hinweise, dass sie – trotz Lohnzahlungen – ein ganzes Jahr lang nicht gearbeitet haben soll, sind nicht auszumachen. Damit ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin und Beschwerdeführerin während der Dauer des Auslandeinsatzes des Ehemannes einen von ihm getrennten Wohnsitz in London hatte. Die Annahme eines getrennten steuerrechtlichen Wohnsitzes von Ehegatten ist insbesondere dann gerechtfertigt, wenn die Ehegatten – wie vorliegend – in verschiedenen Staaten beruflich oder geschäftlich tätig sind und sich nur an den Wochenenden gegenseitig besuchen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 32 zu Art. 3 DBG).

c) Zusammenfassend ergibt sich, dass nach Art. 3 DBG für die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 eine subjektive und objektive Steuerpflicht des Rekurrenten und Beschwerdeführers in der Schweiz bzw. in der Gemeinde D bestand. Nachfolgend ist daher zu prüfen, ob das DBA-UK die Steuerbefugnis des Bundes bzw. des Kantons



und der Gemeinde im Jahr 2008 eingeschränkt wurde. Keinen Wohnsitz in der Schweiz begründete dagegen dessen Ehefrau.

4.- Mit dem DBA-UK soll die Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vermieden werden. Das Abkommen gilt für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

a) Im Sinne des DBA-UK bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBA-UK). Ist nach Art. 4 Abs. 1 DBA-UK eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, gilt eine Person als in dem Vertragsstaat ansässig, 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 (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen 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 Staatangehörigkeit sie besitzt. Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen (Art. 4 Abs. 2 DBA-UK).

b) aa) Die Wohnstätte ist ständig, wenn sie einer Person jederzeit und dauernd zur Verfügung steht und von ihr auch regelmässig benutzt wird. Dies bedeutet, dass die betroffene Person die Möglichkeit haben muss, jederzeit (rechtmässig) die tatsächliche Verfügungsgewalt über eine Wohnstätte ausüben zu können, das heisst die Räumlichkeiten als Wohnstätte zu nutzen und sie tatsächlich nutzt (vgl. Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/ Matteotti, Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Basel 2015, N 109 f. zu Art. 4 OECD-MA).



bb) Gemäss den Ausführungen der Rekurrenten und Beschwerdeführer verfügen diese in London über einen Wohnsitz, wo sich die Familie während der Erwerbstätigkeit des Ehemannes in der Schweiz auch aufhielt. Die Wochenenden verbrachte der Rekurrent und Beschwerdeführer regelmässig bei seiner Ehefrau in London (vgl. act. 1 Rz. 18). In D stand ihm eine Eigentumswohnung zur Verfügung, in welcher er sich zusammen mit seiner Ehefrau ebenfalls regelmässig aufhielt. Damit verfügte der Rekurrent und Beschwerdeführer in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte. Zu prüfen ist daher im Folgenden, zu welchem Vertragsstaat er in der Zeit vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

c) aa) Bei der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer steuerpflichtigen Person befindet, sind die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort der Vermögensverwaltung und Ähnliches zu berücksichtigen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse nach objektiven Kriterien und gestützt auf eine Würdigung der gesamten äusseren Umstände zu bestimmen, zumal persönliche und wirtschaftliche Bezüge nicht stets ohne weiteres zu trennen sind. Bei gegenläufigen Beziehungen (z.B. engere persönliche Beziehungen zum einen Staat, engere wirtschaftliche Beziehungen zum anderen Staat) entscheidet das Überwiegen. Nicht massgebend sind die subjektiven Wünsche oder Befindlichkeiten der steuerpflichtigen Person oder formelle Kriterien (vgl. auch BGE 138 II 300 E. 3.2). Selbst wenn die betreffende Person die Sprache des Staats nicht spricht und sich daher vor allem im Kreis von Menschen bewegt, die ihre Sprache sprechen und meist dieselbe Staatsangehörigkeit besitzen, spricht dies nicht gegen die Annahme persönlicher Beziehungen. Auf die Dauer des Aufenthalts, die räumlichen Verhältnisse oder die Tatsache, dass die Person in der Vergangenheit zu einem der beiden Orte die stärkere Beziehung pflegte, kommt es dagegen nicht an. Behält eine Person trotz Begründung einer Wohnstätte in einem anderen Vertragsstaat ihre erste Wohnstätte bei, wo sie bisher stets gelebt und gearbeitet hat, wo ihre Familie wohnt und wo sie ihren Besitz hat, kann dieses Verhalten zusammen mit sämtlichen Umständen dafür sprechen, dass die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat. Unter den Begriff "wirtschaftliche Beziehungen" fallen hauptsächlich Beziehungen zu örtlich gebundenen Tätigkeiten oder Einnahmequellen.



Eine besondere Bindung an eine Wohngelegenheit existiert dann, wenn die Wohnstätte überwiegend der Verwirklichung oder Aufrechterhaltung wirtschaftlicher Beziehungen dient. Neben der Höhe der erzielten Einkünfte ist auch die Anschaffung einer Liegenschaft zu berücksichtigen. Starke Bindungen zum Tätigkeitsstaat bestehen beispielsweise auch dann, wenn die steuerpflichtige Person eine leitende Stellung in einem wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen bekleidet (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N 119 ff. zu Art. 4 OECD-MA).

bb) Im Juli 2005 vereinbarten die britische Arbeitgeberin und der Steuerpflichtige, dass Letzterer als "Sectors Solutions Executive" ab 1. August 2005 bis zunächst am 31. Juli 2007 in die Schweiz entsandt wird (vgl. act. 2/4). Das Arbeitsverhältnis in der Schweiz wurde schliesslich um ein Jahr verlängert. Wie bereits dargelegt, musste der Rekurrent und Beschwerdeführer für den bewilligungsfreien Erwerb der Wohnung in D im Jahr 2007 Wohnsitz in der Schweiz haben. Entsprechend stellte die Vorinstanz für das Jahr 2007 fest, dass sich der Wohnsitz des Rekurrenten und Beschwerdeführers in D befand. Diese Feststellungsverfügung hat der Steuerpflichtige – wenn auch erst im Einspracheverfahren – akzeptiert, und damit auch den Wohnsitz im Kanton St. Gallen. (vgl. vorstehende E. 3.b/aa). Dass sich im Jahr 2008 etwas daran geändert hat, wurde von ihm nicht dargetan. So bleibt der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen. Eine andere Sichtweise würde eine zu grosse Missbrauchsgefahr nach sich ziehen (BGE 138 II 300 E. 3.3). Zu berücksichtigen ist weiter, dass in der Beilage A zum Entsendungsvertrag vereinbart wurde, dass die Lohnzahlungen in Schweizer Franken und auf ein Konto in der Schweiz erfolgen bei einem monatlichen Basissalär von £ 10'387.– (vgl. act. 2/4). In der Steuererklärung 2008 deklarierte der Rekurrent und Beschwerdeführer sodann ein jährliches Gesamteinkommen von Fr. 803'445.– (act. 10/1/1.17). Die Höhe der erzielten Einkünfte, die Ausrichtung in Schweizer Franken sowie die Anschaffung der Liegenschaft in D sprechen für starke wirtschaftliche Beziehungen zur Schweiz. Hinzu kommt, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer bei der B Schweiz AG als "Sectors Solutions Executive" eine leitende Funktion bekleidete. Selbst wenn das Gehalt von der B UK bezahlt worden sein sollte, ist dies für sich allein noch nicht geeignet, die durch die Arbeitsleistung in der Schweiz geschaffene hauptsächliche Erwerbsquelle des Steuerpflichtigen nach Grossbritannien zu verlagern (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., N 129 zu Art. 4 OECD-DBA). Immerhin liegt der Lebensmittelpunkt grundsätzlich dort,



von wo aus regelmässig der Arbeitsort aufgesucht wird. Zwar unterhielt der Rekurrent und Beschwerdeführer während seiner Arbeitstätigkeit in der Schweiz weiterhin persönliche Beziehungen zu Grossbritannien, wo seine Frau wohnte und arbeitete. Der von ihm im Einspracheverfahren eingereichte Reisekalender taugt jedoch hierfür nicht als Beweismittel: Einerseits wurde dieser lediglich bis April 2008 ausgefüllt, andererseits erweist er sich nachweislich auch für die übrigen Monate als unvollständig, indem im April bei 17 Tagen kein Aufenthaltsort erfasst wurde. Damit liegen keine Belege über häufige Aufenthalte in Grossbritannien vor. Schliesslich erwarb auch die Ehefrau des Rekurrenten und Beschwerdeführers eine Aufenthaltsbewilligung für die Schweiz, was darauf schliessen lässt, dass sie im damaligen Zeitpunkt den Lebensmittelpunkt in absehbarer Zeit in die Schweiz verlegen wollte. Die wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz überwiegen daher die persönlichen Beziehungen zu Grossbritannien. Der Rekurrent und Beschwerdeführer gilt folglich als in der Schweiz ansässig, da sich hier der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet.

5.- Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer in der Zeit vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 sowohl in der Schweiz als auch in Grossbritannien als ansässig galt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen lag jedoch in der Schweiz, sodass er im Sinn des Abkommens als hier ansässig galt (Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-UK). Art. 15 DBA-UK hält als Grundregel fest, dass Arbeitseinkünfte aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nur im Ansässigkeitsstaat des unselbständig Erwerbstätigen besteuert werden können. Als Ausnahme von der Grundregel wird vorgesehen, dass der andere Vertragsstaat besteuern kann, wenn die Arbeit in diesem Vertragsstaat ausgeübt wird (Art. 15 Abs. 1 DBA-UK). Damit bleibt es bei einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, wenn dieser mit dem Tätigkeitsstaat zusammenfällt (S. Dürr, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Basel 2015, N 14 zu Art. 15 OECD-MA). Die Steuerbefugnis des Bundes wurde somit für die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 durch das Abkommen nicht beschränkt. Die Ehefrau des Rekurrenten und Beschwerdeführers hatte dagegen keinen Wohnsitz in der Schweiz. Wenn nur ein Ehegatte in der Schweiz ansässig ist und der andere Partner sein Hauptsteuerdomizil im Ausland hat, darf das Einkommen und Vermögen nicht zusammengerechnet werden, weil eine Zusammenrechnung im Sinn von Art. 9 Abs. 1 DBG nur zulässig ist, wenn beide



St.Galler Gerichte

Eheleute der (schweizerischen) Steuerhoheit unterliegen. Für den in der Schweiz steuerpflichtigen Gatten besteht folglich eine selbständige Steuerpflicht. Lediglich zur Satzbestimmung wird – unter Anwendung des Verheiratetentarifs – auf das eheliche Gesamteinkommen abgestellt. Das gilt bei unbeschränkter Steuerpflicht nur eines der beiden Partner in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, aber auch, wenn diese schweizerische Steuerpflicht des einen Gatten eine beschränkte ist und aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit besteht (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_309/2014 vom 16. Juli 2015 E. 2.2.3.).

Der Rekurs und die Beschwerde betreffend die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 sind damit teilweise gutzuheissen und die entsprechenden Einspracheentscheide vom 3. November 2014 aufzuheben. Soweit sich Rekurs und Beschwerde gegen die Einspracheentscheide betr. die Steuerperiode vom 1. August bis 31. Dezember 2008 richten, ist darauf nicht einzutreten. In Anwendung von Art. 56 Abs. 2 VRP ist die Streitsache zu neuer Berechnung des steuerbaren Einkommens für die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 im Sinn der Erwägungen und zu neuer Steuerausscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend – die Rekurrenten und Beschwerdeführer unterliegen mehrheitlich – sind die Kosten des Verfahrens zu drei Vierteln den Rekurrenten und Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG); einen Viertel der Kosten trägt der Staat. Da das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren in ein und demselben Entscheid behandelt werden, ist eine Entscheidgebühr von je Fr. 1'000.– (insgesamt Fr. 2'000.–) angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von total Fr. 2'000.– ist zu verrechnen und der Rest von Fr. 500.– zurückzuerstatten.

Bei diesem Verfahrensausgang ist keine ausseramtliche Entschädigung zuzusprechen (Art. 98^{bis} VRP).

Entscheid:

1. Der Rekurs betreffend die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 wird



teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 3. November 2014

wird aufgehoben und die Angelegenheit zu neuer Berechnung des steuerbaren Einkommens (Kantons- und Gemeindesteuer für die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008) im Sinn der Erwägungen und zu neuer Steuerausscheidung an die

Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

2. Auf den Rekurs betreffend die Steuerperiode vom 1. August bis 31. Dezember 2008

wird nicht eingetreten.

3. Die Beschwerde betreffend die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008 wird teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 3. November 2014

wird aufgehoben und die Angelegenheit zu neuer Berechnung des steuerbaren Einkommens (Direkte Bundessteuer für die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Juli 2008) im Sinn der Erwägungen und zu neuer Steuerausscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

4. Auf die Beschwerde betreffend die Steuerperiode vom 1. August bis 31. Dezember 2008

wird nicht eingetreten.

5. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer bezahlen die Kosten des Rekurs- und



Beschwerdeverfahrens von je Fr. 1'000.– zu drei Vierteln, unter Verrechnung

der Kostenvorschüsse von je Fr. 1'000.–; ein Viertel der Kosten trägt der Staat.

Den Rekurrenten und Beschwerdeführern wird der Rest von Fr. 500.–
zurückerstattet.