



Fall-Nr.: B 2009/171
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 15.04.2010
Entscheiddatum: 15.04.2010

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 15. April 2010

Steuerrecht, Art. 13 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Unbeschränkte Steuerpflicht wegen fehlenden Nachweises der Verlegung des Lebensmittelpunktes aus dem Kanton St. Gallen bestätigt (Verwaltungsgericht, B 2009/171).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

X.Y.,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und



St.Galler Gerichte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

betreffend

Steuerpflicht 2006 und 2007

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Der am 13. Juni 1959 geborene schweizerisch-britische Doppelbürger X.Y. ist seit 31. März 2006 mit Natalia Y., einer russischen Staatsbürgerin, verheiratet. Vom 1. August 2003 bis 31. Januar 2006 war X.Y. an der Schulgemeinde .. (Kanton St. Gallen) als Real- bzw. Sekundarlehrer angestellt. Seit dem 1. Februar 2006 ist er Verantwortlicher für das Risikomanagement bei der Z. Bank mit Arbeitsplatz in Triesen. Ab 1. Januar 2004 war X.Y. unbeschränkt steuerpflichtig in S., Kanton St. Gallen. Er ist Eigentümer eines Einfamilienhauses in S. (Kanton St. Gallen).

Per 30. Juni 2006 meldete sich das Ehepaar Y. nach Saratow, Russische Föderation, ab.

B./ Das Kantonale Steueramt hielt mit Feststellungsverfügung vom 9. September 2008 fest, dass X.Y. am 31. Dezember 2006 Wohnsitz in S. hatte und die Abmeldung nach Saratow in der Russischen Föderation demzufolge zu unrecht erfolgte. Er sei somit rückwirkend ab dem Jahr 2006 unbeschränkt steuerpflichtig, wobei dies selbstverständlich auch für die Folgejahre gelte.

Dagegen erhob X.Y. am 6. Oktober 2008 Einsprache beim Kantonalen Steueramt. Mit Entscheid vom 26. November 2008 wurde die Einsprache abgewiesen. Dabei stellte das Kantonale Steueramt fest, der Lebensmittelpunkt von X.Y. befinde sich in der Gemeinde S. und sei nicht aufgehoben worden. X.Y. sei demzufolge für die



St.Galler Gerichte

Steuerperioden 2006 und 2007 weiterhin im Kanton St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtig.

C./ Gegen diesen Entscheid erhob X.Y. am 23. Dezember 2008 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die Feststellungsverfügung des Kantonalen Steueramts vom 9. September 2008 sei aufzuheben und für die Steuerperioden 2006 und 2007 seien seine Ehefrau und er im Kanton St. Gallen nur als beschränkt steuerpflichtig zu qualifizieren. Unter anderem wurde ein Bestätigungsschreiben des Saratower Anwaltskollegiums "JUR-UNIVERSAL" vom 23. September 2008, versehen mit einer Apostille der Russischen Föderation vom 16. Dezember 2008, eingereicht. Darin wird im Wesentlichen festgehalten, das Saratower Anwaltskollegium "JUR-UNIVERSAL" vertrete das Ehepaar Y. in allen Rechts- und Steuerangelegenheiten und überweise die in der Russischen Föderation fälligen Steuern an die zuständigen Behörden. Des Weiteren wird bestätigt, das primäre Steuerdomizil liege in der Russischen Föderation, es liege eine Eigentumswohnung vor, Bemessungsgrundlage sei die selbständige Erwerbstätigkeit, und alle in den Jahren 2006 und 2007 in der Russischen Föderation fälligen Steuern seien bezahlt worden.

Mit Entscheid vom 20. August 2009 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, es scheine nachgewiesen, dass sich X.Y. von S. aus an seinen Arbeitsplatz in Vaduz begeben. Eine regelmässige Rückkehr zum Familienort in Russland habe X.Y. nicht nachweisen können und sei angesichts der Distanz auch unwahrscheinlich. Indem X.Y. in den Jahren 2006 und 2007 mehrheitlich in seinem Einfamilienhaus in S. gewohnt habe, was auch durch den Strom- und Wasserverbrauch bewiesen sei, bestehe eine Vermutung des steuerrechtlichen Wohnsitzes in S. im Kanton St. Gallen. Die Vermutung sei auch nicht durch eine stärkere Beziehung zu einem anderen Ort widerlegt worden. Insbesondere beglaubige die Apostille der Russischen Föderation auf der eingereichten Bestätigung des Saratower Anwaltskollegiums "JUR-UNIVERSAL" nicht den Wahrheitsgehalt des Inhalts der Urkunde, sondern nur die Echtheit der Unterschrift des Verfassers. Auch die selbständige Erwerbstätigkeit in Saratow sei nicht bewiesen. Letztlich seien keine Beweismittel für die behauptete Eigentumswohnung in Saratow und das geplante Wochenendhaus am Stadtrand eingereicht worden. Abschliessend hielt die Verwaltungsrekurskommission fest, auch angesichts einer allfälligen Steuerpflicht in



St.Galler Gerichte

der Russischen Föderation würde sich aus Art. 4 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuer vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.966.51, abgekürzt DBA-RUS) die volle Steuerpflicht in der Schweiz ergeben.

D./ Am 18. September 2009 erhob X.Y. Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Begehren, es sei festzustellen, dass er für die Steuerperioden 2006 und 2007 im Kanton St. Gallen nur beschränkt steuerpflichtig sei, alles unter Kostenfolgen. Zur Begründung führte X.Y. im wesentlichen an, seit dem 21. April 1969 verfüge er in Rüti/ Kanton Zürich über eine ständige Wohnstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens, zuletzt seit dem 1. Mai 1995 an der R-strasse 00. Des Weiteren werde er per Januar 2010 alle notwendigen Unterlagen aus der Russischen Föderation vorlegen, die eine Prüfung der stärkeren Beziehung zu seinem dortigen Aufenthaltsort ermöglichen würden.

Mit Vernehmlassung vom 13. Oktober 2009 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde und verweist im Wesentlichen auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids. Das Kantonale Steueramt beantragte seinerseits mit Schreiben vom 3. November 2009 die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge.

Der Beschwerdeführer erhielt Gelegenheit, zu den Vernehmlassungen der Verfahrensbeteiligten Stellung zu nehmen. Dies tat er mit Eingabe vom 16. November 2009. Mit Schreiben vom 30. Dezember 2009 reichte er die in der Beschwerdebegründung vom 18. September 2009 erwähnten Bestätigungen der Russischen Föderation ein.

Auf die weiteren Vorbringen der Beteiligten wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Der Beschwerdeführer ist zur



Ergreifung der Beschwerde legitimiert, und die Eingaben vom 18. September 2009 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Vorliegend ist streitig, ob der Beschwerdeführer in den Steuerperioden 2006 und 2007 in der Gemeinde S. im Kanton St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtig war. Indem der Beschwerdeführer gewisse Beziehungen zur Russischen Föderation aufweist und geltend macht, in diesem Staat steuerpflichtig zu sein, liegt ein internationaler Sachverhalt vor.

2.1. Betreffend die internationale Steuerhoheit ist im Verhältnis zur Russischen Föderation das DBA-RUS zu beachten. Wesentliche Bedeutung kommt im Rahmen dieses Abkommens dem Begriff der Ansässigkeit zu, bestimmt er einerseits den persönlichen Anwendungsbereich des internationalen Vertrages (Art. 1 DBA-RUS) und ist er andererseits primärer Anknüpfungspunkt für die Bestimmung der internationalen Steuerhoheit. Grundsätzlich darf ein Vertragsstaat Einkünfte und Vermögenswerte einer Person, die in einem anderen Vertragsstaat ansässig ist, nur besteuern, wenn das DBA-RUS ein entsprechendes Recht einräumt. Je nach betroffener Art der Einkunft bzw. des Vermögens sind demzufolge die besonderen Bestimmungen des DBA-RUS zu beachten, um die Steuerhoheit festzulegen.

Gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA-RUS 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, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Das DBA-RUS definiert den Anknüpfungspunkt demzufolge nicht selbstständig, sondern verweist auf das interne Recht der Vertragsstaaten; ansässig ist demnach eine Person in einem Vertragsstaat, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort unbeschränkt steuerpflichtig ist (zum Ganzen vgl. P. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005, S. 225; R. von Siebenthal, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, in: E. Höhn (Hrsg.), Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Bern 1993, S. 134 f., beide mit Verweis auf die Auslegung des OECD-Musterabkommens).



St.Galler Gerichte

Ist der Steuerpflichtige gemäss dieser Auslegung des Anknüpfungskriteriums in mehreren Staaten ansässig, so kommen die sogenannten Vorrang-Kriterien gemäss Art. 4 Abs. 2 DBA-RUS zum Tragen. Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist. Ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keiner der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

Es obliegt der steuerpflichtigen Person, eine Doppelansässigkeit geltend zu machen und auch nachzuweisen. Tut sie dies, so haben die schweizerischen Behörden aufgrund der DBA-Kriterien zu entscheiden (Locher, a.a.O., S. 244).

Der Terminus "ständige Wohnstätte" setzt voraus, dass nicht nur eine Wohnung zur Verfügung steht, sondern, dass diese von der steuerpflichtigen Person auch regelmässig benützt wird. Ferien- und Wochenendwohnungen genügen somit den Anforderungen an eine ständige Wohnstätte nicht. Nicht erforderlich ist, dass die steuerpflichtige Person Eigentümerin oder Mieterin der Wohnstätte ist (zum Ganzen vgl. Locher, a.a.O., S. 244 f.; von Siebenthal, a.a.O., S. 141, beide mit weiteren Hinweisen).

Der Mittelpunkt des Lebensinteresses definiert sich nach den tatsächlichen Verhältnissen, insbesondere nach den familiären, geschäftlichen, beruflichen, politischen und kulturellen Beziehungen einer Person. Dabei kommt den persönlichen Verhältnissen in der Regel die grössere Bedeutung zu, soweit zum Beispiel die geschäftlichen Interessen nicht einen überwiegenden Teil des Gesamtinteresses darstellen (von Siebenthal, a.a.O., S. 142; vgl. auch BGE vom 16. Mai 2000, in: StE



2000 A 31.1. Nr. 6, der darauf hinweist, dass persönliche und wirtschaftliche Beziehungen in der Regel nicht ohne weiteres getrennt werden können).

2.2. Nach Art. 13 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton St. Gallen haben.

Im interkantonalen Verhältnis steht gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot die Besteuerung des Einkommens und Vermögens einer unselbständig erwerbstätigen Person demjenigen Kanton zu, in dem die Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat. Nach Art. 13 Abs. 2 StG hat eine Person steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton St. Gallen, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wenn sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hier befindet (vgl. BGer 2C_175/2008 E. 3.1; VerwGE B 2008/139 vom 19. Februar 2009 E. 2.1, publiziert in: www.gerichte.sg.ch und SGE 2009 Nr. 11). Die Regelung entspricht den Vorgaben in Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt StHG) und lehnt sich eng an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff an (Art. 23 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, SR 210). Dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich die ideellen (Angehörige, Freundes- und Bekanntenkreis) und materiellen Lebensinteressen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insoweit nicht frei wählbar. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt ebenfalls keine entscheidende Bedeutung zu; das sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (vgl. BGer 2C_175/2008 E. 3.1).

Wenn eine Person Beziehungen zu mehreren Ortschaften aufweist, namentlich sich abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Diesbezüglich hat das Bundesgericht bestimmte Regeln entwickelt, insbesondere betreffend den Arbeitsort und den Familienort. Als Arbeitsort



gilt jener Ort, an dem sich der Unselbständigerwerbende zum Zweck eines Unterhaltserwerbs für längere oder unbestimmte Zeit aufhält; dabei gilt als Arbeitsort nicht der Ort, an dem der Erwerbstätige täglich seiner Tätigkeit nachgeht, sondern derjenige Ort, von dem aus die Person ihrer täglichen Arbeit nachgeht (BGE 132 I 36 E. 4.1). Als Familienort gilt der Aufenthaltsort der Ehegatten und Kinder. Bei unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen wird gewöhnlich der Arbeitsort als stärkerer Bezugsort angenommen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur. Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren (vgl. zum Ganzen BGer 2C_646/2007 E. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Rz. 17 zu Art. 3 DBG). Bei unselbständig Erwerbenden in leitender Stellung wird danach differenziert, ob täglich oder nur am Wochenende und in der Freizeit an den Familienort zurückgekehrt wird; nur im ersteren Fall wird das Steuerdomizil am Familienort angenommen (BGE 132 I 36 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen).

Die vom Bundesgericht entwickelten Ausscheidungsgrundsätze können in der Regel in gleicher Weise wie im interkantonalen Recht auch auf internationale Verhältnisse Anwendung finden, unter Vorbehalt abweichender Normen von Staatsverträgen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 25).

Bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht für das ganze laufende Steuerjahr in demjenigen Kanton, in welchem die Person am Ende der Steuerperiode ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat. Stichtag ist somit der 31. Dezember des Steuerjahres (Art. 68 StHG). Der Wechsel von einem alten hin zu einem neuen Wohnsitz ist dann vollzogen, wenn die Absicht des dauernden Verbleibs am neuen Wohnort tatsächlich gelebt und durch diesen Aufenthalt eine Verschiebung des Lebensmittelpunktes stattfindet (BGer 2P_186/2004 E. 2.3, mit weiteren Hinweisen).

In Bezug auf die Beweislastregel gilt, dass steuerbegründende Tatsachen von der Steuerbehörde nachzuweisen sind, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für



Tatsachen trifft, die die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 379 f.). Die Veranlagungsbehörde hat demnach den steuerlichen 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 dem Pflichtigen, den Nachweis für den von ihm behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons zu erbringen (vgl. BGer 2P_186/2004 E. 2.3, mit weiteren Hinweisen auf Literatur und Judikatur). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt eine Steuerpflicht dann als sehr wahrscheinlich, wenn sich das Hauptsteuerdomizil bereits seit längerer Zeit unangefochten in diesem Kanton befand. Im Zweifel, d.h. wenn der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht ist, ist das bisherige Domizil als fortbestehend zu betrachten. Der Wille zur Wohnsitzverlegung genügt jedenfalls nicht zur Begründung des neuen steuerrechtlichen Wohnsitzes; dieser muss vielmehr in die Tat umgesetzt sein, d.h. der Pflichtige muss für die betreffende Zeit den Mittelpunkt seiner Lebenstätigkeit schon an den neuen Ort verlegt haben (vgl. Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 3, IA, 2b Nr. 4).

In Bezug auf die Beweisführung beim speziellen Fall des unterschiedlichen Arbeits- und Familienorts sind folgende Grundsätze massgebend: Der Umstand, dass der unverheiratete Steuerpflichtige vom Ort aus, wo er sich während der Woche aufhält, eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt, begründet nach der Rechtsprechung die natürliche Vermutung, dass der Steuerpflichtige dort sein Hauptsteuerdomizil hat. Diese Vermutung lässt sich nur entkräften, wenn er regelmässig, mindestens ein Mal pro Woche, an den Ort zurückkehrt, wo seine Familienangehörigen leben, mit welchen er aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden ist, und wo er andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Nur wenn der steuerpflichtigen Person der Nachweis solcher familiärer und gesellschaftlicher Beziehungen am Ort, wo die Familie wohnt, gelingt, obliegt es dem Kanton des Wochenaufenthalts- oder Arbeitsorts nachzuweisen, dass die Person gewichtige wirtschaftliche und allenfalls persönliche Beziehungen zu diesem Ort unterhält (BGer 2C_646/2007 E. 3.4).



2.3. Die Klärung der Steuerhoheit auf internationaler Ebene bedingt somit in einem ersten Schritt die Prüfung der Frage, ob gemäss inländischem Recht eine unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers in der Schweiz besteht.

2.3.1. Vorliegend ist aktenkundig, dass der Beschwerdeführer in den relevanten Steuerperioden (mit Ausnahme vom Januar 2006, als er noch in .. als Lehrer angestellt war) bei der Z. Bank, mit Arbeitsplatz im Fürstentum Liechtenstein, tätig war. Er ist in den im Internet publizierten Geschäftsberichten der Z. Bank der fraglichen Perioden aufgeführt. Streitig ist hingegen, ob während der relevanten Steuerperioden der Arbeitsort des Beschwerdeführers, also derjenige Ort, von dem aus er seiner täglichen Arbeit nachgegangen ist, in S. oder Rütli/ZH lag. Ein Arbeitsort in der Russischen Föderation im Sinne der oben wiedergegebenen Rechtsprechung des Bundesgerichts ist a priori auszuschliessen. Dass sich der Beschwerdeführer nicht vom behaupteten Steuerdomizil in der Russischen Föderation täglich nach Vaduz bzw. Triesen begibt, ist schon wegen der geografischen Verhältnisse eindeutig. Der Beschwerdeführer behauptet denn auch im Beschwerdeverfahren selber, von der Schweiz aus an seinen Arbeitsplatz zu fahren.

Der Beschwerdeführer macht im Beschwerdeverfahren erstmals geltend, er verfüge seit dem 21. April 1969 (Eintritt in die Primarschule) in Rütli/ZH über eine ständige Wohnstätte im Sinne des DBA-RUS. Diese befinde sich seit dem 1. Mai 1995 an der R-strasse 00. Von dort aus fahre er an seinen Arbeitsplatz in Triesen. Das Haus in S. sei vom Jahr 1991 bis zum Jahr 2003 vermietet gewesen. Seit dem Jahr 2004 diene es als Feriendomizil und Gästehaus. Eine Verlagerung des Lebensmittelpunktes nach S. habe nie stattgefunden, sondern seine Anmeldung sei nur aus Fairnessgründen erfolgt.

2.3.2. In formeller Hinsicht ist festzuhalten, dass der vom Beschwerdeführer behauptete Wohnsitz in Rütli und die damit eingereichten Akten neue Tatsachen betreffen, die sich vor Abschluss des Rekursverfahrens verwirklicht haben und der Vorinstanz nicht bekannt waren. Diese Tatsachen dürfen vor Verwaltungsgericht grundsätzlich vorgebracht werden und sind entsprechend zu würdigen (sog. "unechte Noven"; vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 643). Eine Schranke bei der Berücksichtigung unechter Noven besteht allerdings dann, wenn dem Rechtsbegehren ein neues tatsächliches Fundament



unterstellt wird. Ein solches Vorgehen ist nach der Praxis entsprechend der Stellung von neuen Begehren gestützt auf Art. 61 Abs. 3 VRP nicht zulässig (VerwGE B 2007/218 vom 13. März 2008 E. 2.1, in: www.gerichte.sg.ch). Wie es sich damit verhält, kann vorliegend offen bleiben, weil das Verwaltungsgericht in Steuersachen ohnehin nicht an die Anträge der Beteiligten gebunden ist und grundsätzlich neue Begehren zulässig sind (Art. 196 Abs. 2 StG; GVP 1982 Nr. 23).

2.3.3. In materieller Hinsicht liegt vorliegend der Ausgangspunkt in der Tatsache, dass der Beschwerdeführer gemäss eigener Anmeldung vom 1. Januar 2004 bis am 30. Juni 2006 in S. sein Steuerdomizil hatte. Nach der angeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt eine Steuerpflicht dann als sehr wahrscheinlich, wenn sich das Hauptsteuerdomizil bereits seit längerer Zeit unangefochten in diesem Kanton befand. Es obliegt diesfalls dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für den von ihm behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons zu erbringen.

Der Behauptung, dass eine Verlagerung des Lebensmittelpunktes nach S. nie stattgefunden hat, sondern seit 1995 an der R-strasse 00 in Rüti ein ständiger Wohnsitz bestand, kann schon aus dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht gefolgt werden. Behauptet der Steuerpflichtige zu einem gewissen Zeitpunkt eine Tatsache, die einer Sachdarstellung, die er während Jahren in gleicher Art und Weise vertreten hat, entgegensteht, so verhält er sich widersprüchlich; der über lange Zeit vertretene Sachverhalt ist gemäss Praxis des Bundesgerichts schwerer zu gewichten (BGer 2C. 475/2008 E. 3.3; BGer 2A_52/2003 E. 5.2 ff.).

Die Auflösung der Vermietung des Wohnhauses in S. per 2004, die mit der Scheidung von seiner damaligen Ehefrau zusammenfällt, spricht ebenfalls gegen die Tatsache, dass der Beschwerdeführer seit 1995 seinen ständigen Wohnaufenthalt kontinuierlich an der R-strasse 22a in Rüti hatte. Diese Annahme wird auch durch das Urteil des Bezirksgerichts Hinwil vom 13. Oktober 2003 bezüglich des Unterhalts im Rahmen der Scheidung bekräftigt. Für den Beschwerdeführer ist im Urteil die besagte Adresse in S. vermerkt, während umgekehrt für die Ex-Ehefrau die Adresse an der R-strasse 00 angegeben wird. Auch auf dem eingereichten Vertrag mit dem Bankhaus E. & G. vom 19. Oktober 2004 wird für den Beschwerdeführer als Adresse das Wohnhaus in S. angegeben.



Weiter ist für die vorliegend relevanten Steuerperioden von 2006 und 2007 zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer in S. ein Eigenheim besitzt, das seit dem Jahr 2004 nicht vermietet und auch nicht zum Verkauf ausgeschrieben war. Das Haus befindet sich in unmittelbarer Nähe des Arbeitsortes bei der Z. Bank in Liechtenstein, verfügt über einen festen Telefonanschluss, der auf den Namen des Beschwerdeführers lautet und wurde gemäss den Strom- und Wasserverbrauchszahlen regelmässig benutzt. Der Beschwerdeführer hat bei seiner Korrespondenz im vorliegenden Verfahren auch durchgehend die Adresse in S. angegeben. Die aktenkundige Korrespondenz mit der Zürcher und der St. Galler Kantonalbank erfolgte in den Jahren 2006 und 2007 ebenfalls über die Adresse in S..

Trotz der bestehenden Mitwirkungspflicht im Steuerverfahren gemäss Art. 170 StG und Art. 126 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11) hat der Beschwerdeführer seinen angeblichen ständigen Wohnaufenthalt in Rüti vor dem Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht nie erwähnt. Nach dem angekündigten Wechsel des Domizils in die Russische Föderation hat er anlässlich der Steuererklärung für 2006 die Behörden ausdrücklich darauf hingewiesen, die Post in Zukunft an seine Schweizer Adresse, X.Y., S. SG, zuzustellen; die Erklärung erfolgte mit Datum vom 23. April 2007 aus der Russischen Föderation (nota bene ein Zeitpunkt, in dem sich der Beschwerdeführer gemäss eigenen Angaben und Passeintrag gar nicht in der Russischen Föderation aufhielt).

Der Beschwerdeführer hat sich zwar per 30. Juni 2006 von S. nach Saratow in der Russischen Föderation abgemeldet. Entsprechend den eigenen Angaben hielt er sich jedoch in den Jahren 2006 und 2007 nur während eines unwesentlichen Zeitraums in der Russischen Föderation auf. Sein ständiger Aufenthaltsort bzw. Arbeitsort im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung war gemäss seinen Ausführungen vor Verwaltungsgericht in der Schweiz. Gemäss eigenen Angaben zu Handen der Steuerbehörde und der aktenkundigen Korrespondenz war für den Beschwerdeführer Anknüpfungspunkt in der Schweiz weiterhin S.. Wäre sein ständiger Aufenthaltsort in der Schweiz die R-strasse 00 in Rüti gewesen, so hätte er wohl seinen üblichen schriftlichen Kontakt über diese Adresse geführt. Somit deutet objektiv nichts darauf hin, dass der Beschwerdeführer den Mittelpunkt seines Lebens von S., wo er



St.Galler Gerichte

unwiderrprochen gemäss eigener Anmeldung zwischen dem 1. Januar 2004 bis 30. Juni 2006 sein Steuerdomizil hatte, nach Rüti verschoben hat.

Dass dem Beschwerdeführer gemäss schriftlicher Bestätigung seiner früheren Ehefrau seit dem 1. Mai 1995 zeitlich unbeschränkt an der R-strasse 00 eine ständige Wohngelegenheit zur Verfügung stehe und er diese regelmässig benütze, ändert an dieser Auffassung nichts. Eine regelmässige Benützung ab dem Jahr 1995, also noch vor der Scheidung, besagt nicht, dass der Beschwerdeführer während der vorliegend relevanten Zeitabschnitte in den Jahren 2006 und 2007 an der R-strasse 00 seinen ständigen Aufenthalt hatte bzw. von dort aus an seinen Arbeitsort fuhr. Dass dies eher nicht der Fall ist, bekräftigt letztlich auch die Tatsache, dass unter der besagten Adresse weiterhin die Ex-Ehefrau mit einem fixen Telefonanschluss angemeldet ist.

Gleiches gilt für die Bestätigung von Jürg F., der Beschwerdeführer arbeite im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit seit September 2005 jede freie Minute an der Entwicklung einer Risikomanagement-Software, welche in Zusammenarbeit mit der E-Gruppe entwickelt werde. Dass dieses Projekt wenn möglich die tägliche Anwesenheit des Beschwerdeführers in den Geschäftsräumen der E-Gruppe in Dübendorf erfordert, impliziert eben noch nicht, dass er tatsächlich regelmässig bzw. täglich dort arbeitete, geschweige dann, dass er sich ständig an der R-strasse 00 in Rüti/ZH aufhielt. Auf welcher Grundlage bestätigt werden kann, dass der Beschwerdeführer an der R-strasse 00 in Rüti/ZH wohne und von dort zur Arbeit bei der Z. Bank fahre, ist nicht ersichtlich.

Somit kann festgestellt werden, dass der Beschwerdeführer seinen Arbeitsort, im Sinne des Aufenthaltsorts, von dem aus er sich während der relevanten Steuerperioden täglich an die Arbeit begab, in S. hatte.

2.4. Es bleibt zu prüfen, ob trotz Arbeitsort in S. dennoch eine stärkere Beziehung zu einer anderen Ortschaft - insbesondere zum Familienort - besteht.

Auch unter der Annahme, dass sich der Familienort des Beschwerdeführers in der Russischen Föderation befindet, fehlt es für die Begründung eines Steuerdomizils gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung an der regelmässigen Rückkehr. Wie



oben dargestellt ist eine tägliche Rückkehr schon aufgrund der Distanz zum Arbeitsplatz in Liechtenstein ausgeschlossen. Allgemein ist sodann festzuhalten, dass der Beschwerdeführer, gemäss eigenen Angaben, im Jahr 2006 einmal für vier Wochen nach Saratow in die Russische Föderation gereist ist und im Jahr 2007 eine Reise an die gleiche Ortschaft im Mai und Juni unternommen hat (gemäss Pässeintrag vom 26. Mai bis 24. Juni 2007). Insofern kann von einer regelmässigen Rückkehr, geschweige denn von einer wöchentlichen Rückkehr, nicht gesprochen werden.

Unter diesen Umständen ändert an der zentralen Stellung des Arbeitsorts ausserhalb der Russischen Föderation auch eine allfällige Eigentums- und Ferienwohnung bzw. der Standort eines eigenen Unternehmens bzw. selbständige Tätigkeit in diesem Staat nichts. In Bezug auf diese letzten Punkte kann noch festgehalten werden, dass aus den eingereichten Bestätigungen – ungeachtet deren Beweiskraft - eine Eigentümerschaft des Beschwerdeführers an einem Wohnhaus bzw. an einem Unternehmen in der Russischen Föderation nicht erkennbar ist. Eigentümerin des Wohnhauses ist seine Ehefrau, und aus den Unterlagen zum Unternehmen GmbH "„ und Partner, Saratow, Wolgograd, Astrachan" ist die Mitarbeit bzw. das Miteigentum des Beschwerdeführers nicht ersichtlich.

2.5. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer seit dem Jahr 2004 aufgrund der eigenen Anmeldung sein Steuerdomizil in S. hatte. Ein Wegzug per 2006 konnte vom Beschwerdeführer nicht überzeugend dargelegt werden. Vielmehr muss anhand der objektiven äusseren Tatsachen davon ausgegangen werden, dass in den relevanten Steuerperioden von 2006 und 2007 sein dauernder Aufenthaltsort, von dem aus er täglich zur Arbeit fuhr, und somit der Mittelpunkt seines Lebens in S. im Kanton St. Gallen lag. Aufgrund fehlender regelmässiger Rückkehr besteht auch kein engerer Bezug zu einem allfälligen Familienort in der Russischen Föderation. Demzufolge bestand gemäss nationalem Recht für die Jahre 2006 und 2007 in der Schweiz in S. eine unbeschränkte Steuerpflicht. Im internationalen Verhältnis war der Beschwerdeführer somit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 DBA-RUS in der Schweiz ansässig.

Dass sich der Arbeitsort des Beschwerdeführers in Liechtenstein befindet, ändert an diesem Ergebnis nichts. Wie oben dargelegt, gelten die Kriterien des Bundesgerichts



zur Feststellung des Steuerdomizils auch im internationalen Verhältnis, soweit dem keine Staatsverträge entgegenstehen. Gemäss dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen (SR 0.672.951.43, abgekürzt DBA-FL) können Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die im einen Staat ihren Wohnsitz und im anderen Staat ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag dorthin begeben (Grenzgänger), nur in dem Staate besteuert werden, in dem sie ansässig sind (Art. 5 Abs. 2 DBA-FL).

Betreffend die vom Beschwerdeführer vorgebrachte Einvernahme von Zeugen ist festzuhalten, dass im Steuerverfahren der Zeugenbeweis nicht zulässig (GVP 1993 Nr. 19) und im vorliegenden Fall auch nicht nötig ist.

2.6. Letztlich bleibt zu prüfen, ob aufgrund einer allfälligen doppelten Ansässigkeit in der Schweiz und der Russischen Föderation das internationale Steuerdomizil nach den Vorrang-Kriterien gemäss Art. 4 Abs. 2 DBA-RUS festzulegen ist.

Eine allfällige doppelte Ansässigkeit bzw. unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers nach Art. 4 Abs. 1 DBA-RUS muss von diesem nachgewiesen werden. Ungeachtet der Beweiskraft der eingereichten Bestätigungsschreiben ist festzuhalten, dass eine unbeschränkte Steuerpflicht schon aus deren Wortlaut nicht deutlich abgeleitet werden kann. Zwar wird in der Russischen Föderation ein steuerlicher Wohnsitz bestätigt, als Bemessungsgrundlage wird jedoch nur die selbständige Tätigkeit angegeben. Die Besteuerung der selbständigen Tätigkeit ist keine unbeschränkte Steuerpflicht. Die Besteuerung der selbständigen Tätigkeit ausserhalb des Vertragsstaats, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, widerspricht denn grundsätzlich auch nicht im Voraus dem DBA-RUS. Gemäss Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 23 lit. a DBA-RUS können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so können die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können. Analoges gilt



für Lizenzgebühren aus Programmen für elektronische Datenverarbeitungsanlagen, die mit der selbständigen Tätigkeit in diesem Sinne verbunden sind (Art. 12 Abs. 1 und 3 DBA-RUS). Eine Doppelbesteuerung wird insofern vermieden, als der Vertragsstaat, in dem eine Person ansässig ist, Einkünfte, die nach dem DBA-RUS im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit (Art. 23 DBA-RUS mit weiteren Hinweisen zur Berechnung des Steuersatzes und Ausnahmen).

Eine abschliessende Prüfung der Ansässigkeit bzw. der unbeschränkten Steuerpflicht in der Russischen Föderation kann jedoch offen bleiben. Auch unter Annahme einer Ansässigkeit gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA-RUS in der Russischen Föderation ist der Beschwerdeführer gemäss den Vorrang-Kriterien von Art. 4 Abs. 2 DBA-RUS als in der Schweiz allein ansässig zu behandeln. Eine ständige Wohnstätte in der Russischen Föderation ist zu verneinen. Zwar kann angenommen werden, dass der Beschwerdeführer in der Russischen Föderation eine Wohngelegenheit bei seiner Ehefrau hat (ob er Eigentümer der Wohnung ist, bleibt unerheblich). Da sich der Beschwerdeführer in den relevanten Steuerperioden nur vereinzelt in der Russischen Föderation aufgehalten hat, fehlt jedoch die erforderliche regelmässige Benutzung. Demgegenüber verfügte der Beschwerdeführer während der relevanten Steuerperioden in der Schweiz über eine Wohnstätte, in der er sich regelmässig aufgehalten hat. Auch die subsidiären Kriterien der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen, des gewöhnlichen Aufenthalts und der Staatsangehörigkeit fallen deutlich zugunsten der Schweiz aus. Wie im Rahmen der Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz dargelegt, liegt der ständige Aufenthaltsort, von dem aus sich der Beschwerdeführer an die Arbeit begibt, in der Schweiz, und eine engere Beziehung zum Familienort in der Russischen Föderation kann ausgeschlossen werden. Sowohl der Mittelpunkt des Lebensinteresses als auch der gewöhnliche Aufenthaltsort liegen somit in der Schweiz. Unbestritten ist die Tatsache, dass der Beschwerdeführer schweizerisch-britischer Doppelbürger ist.

2.7. Abschliessend kann somit festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer gemäss schweizerischem Recht in den Jahren 2006 und 2007 über ein Steuerdomizil in S. im Kanton St. Gallen verfügte und gemäss Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA-RUS als in der Schweiz ansässig zu qualifizieren ist. Insofern ergibt sich für den Beschwerdeführer



eine unbeschränkte Steuerpflicht in S., unter Vorbehalt der besonderen Bestimmungen des DBA-RUS zugunsten des Vertragsstaates, in dem der Steuerpflichtige nicht ansässig ist. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

3. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2000.-- ist angemessen (Art. 13 Ziff. 622 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Sie ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Der Beschwerdeführer ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf Kostenersatz (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- bezahlt der Beschwerdeführer unter Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.



Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.