

Art. 24 Abs. 1 ZGB; Art. 4 Abs. 1 lit. a und Art. 11 Abs. 1 StG. Steuerdomizil im internationalen Verhältnis (Entscheid des Obergerichts Nr. 66/1999/29 vom 18. August 2000 i.S. S.).

Im Unterschied zur zivilrechtlichen Regelung, wonach der einmal begründete Wohnsitz bis zum Erwerb eines neuen fortbestehen bleibt, wird die Steuerpflicht beendet, wenn der bisherige Wohnsitz klar und äusserlich erkennbar endgültig aufgegeben wird (E. 2b).

Die Steuerbehörde hat den Wohnsitz einer natürlichen Person darzutun. Erscheint der von der Behörde angenommene Sachverhalt als sehr wahrscheinlich, hat der Steuerpflichtige den Gegenbeweis für den von ihm behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons zu erbringen. Diese Beweislastverteilung gilt auch im internationalen Verhältnis (E. 2d).

Ein Steuerpflichtiger, der die Schweiz verlässt, um im Ausland eine nicht zum vornherein befristete Arbeitsstelle anzutreten, der während seines Auslandsaufenthalts nur wenige Male in die Schweiz zurückkehrt und dessen Ehefrau sich während eines grossen Teils des Jahres ebenfalls im Ausland aufhält, hat den Lebensmittelpunkt und damit den steuerlichen Wohnsitz nicht mehr in der Schweiz. Der Umstand, dass er bei einem Schweizer Unternehmen angestellt ist und sich den Lohn auf ein Schweizer Bankkonto auszahlen lässt, ändert daran nichts (E. 2g cc).

Die Eheleute S. wohnten während einiger Jahre in M. (Kanton Zürich). Der Ehemann verliess 1992 die Schweiz, um für seine Arbeitgeberin in Saudi-Arabien tätig zu sein. Die Ehefrau wohnte weiterhin in M. Auf den 1. Oktober 1994 meldete sie sich in S. (Kanton Schaffhausen) an. Der Ehemann kehrte am 1. Mai 1997 aus Saudi-Arabien zurück und meldete sich ebenfalls in S. an. Die Gemeinde S. besteuerte für die Zeit vom 1. Oktober 1994 bis 30. April 1997 beide Eheleute. Deren Einsprache wies die kantonale Steuerkommission ab. Hierauf rekurrten die Eheleute S. ans Obergericht; sie machten geltend, der Ehemann sei für die Zeit vom 1. Oktober 1994 bis 30. April 1997 im Kanton Schaffhausen nicht steuerpflichtig gewesen. Das Obergericht hiess den Rekurs gut.

Aus den Erwägungen:

2.– a) Die Rekurrenten machen geltend, die Rekurrentin habe am 1. Oktober 1994 zwar Wohnsitz in S. genommen, der Rekurrent dagegen sei seit seinem Wegzug aus M. im Jahre 1992 in Saudi-Arabien wohnhaft gewesen. Er habe erst am 1. Mai 1997 in S. Wohnsitz genommen. Aus dieser Tatsache folge, dass nur die Rekurrentin für die Zeit vom 1. Oktober 1994 bis 30. April 1997 in S. zu besteuern sei.

b) Bei einem Wegzug in Länder, mit denen die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, beurteilt sich die Wohnsitzfrage allein nach dem massgebenden kantonalen Recht. Zwischen der Schweiz und Saudi-Arabien besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, weshalb das schaffhausische Recht anwendbar ist (*Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/ Ursprung*, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, § 14 N. 10, S. 93).

Gemäss dem Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen sind aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit zum Kanton unter anderem die natürlichen Personen steuerpflichtig, die im Kanton ihren Wohnsitz oder Aufenthalt haben (Art. 4 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956 [StG, SHR 641.100]). Die Steuerpflicht natürlicher Personen beginnt mit dem Zeitpunkt, in welchem sie im Kanton Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen oder steuerbare Werte erwerben (Art. 11 Abs. 1 erster Satz StG).

Eine Person hat ihr Hauptsteuerdomizil an jenem Ort, an welchem sie sich mit der Absicht, dauernd zu bleiben, tatsächlich aufhält. Das Hauptsteuerdomizil befindet sich damit am Ort, an welchem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen befindet. Es bestimmt sich nach den gesamten objektiven, äusseren Umständen, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen des Steuerpflichtigen. Die Stärke der Beziehung einer Person zu einem Ort ergibt sich nicht aus irgendwelchen formellen Merkmalen, sondern aus der Gesamtheit der tatsächlichen Gegebenheiten (BGE 125 I 56 E. 2; 123 I 293 E. 2a; 115 Ia 216 f. E. 3; 113 Ia 466 E. 3). Der tatsächliche Aufenthalt ist objektiv in der Regel leicht feststellbar, die Absicht dauernden Verbleibens ergibt sich insbesondere aus dem Zweck, zu dem der Aufenthalt genommen wird. Notwendig ist der allgemeine Zweck, am betreffenden Ort das Leben zu verbringen. Es muss sich um einen Aufenthalt um seiner selbst willen und nicht bloss zur Erreichung eines bestimmten Zwecks handeln (*Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung*, § 14 N. 3, S. 91).

Die Frage, wo der Steuerpflichtige wohnhaft war, ergibt sich aufgrund der Gewichtung seiner Beziehungen zum einen oder zum anderen Ort. Massgebend ist, wo er den Mittelpunkt seiner persönlichen und beruflichen Beziehungen hatte. Zu berücksichtigen sind die persönlichen Verhältnisse, die Art der Erwerbstätigkeit, der Zweck des Verweilens, die Wohnverhältnisse an beiden Orten, die Wohnverhältnisse der Familienangehörigen sowie die regelmässige Rückkehr an den Familienort. Der Hinterlegung der Ausweisschriften kommt lediglich Indizcharakter zu (StE 1984, A 21.12 Nr. 3).

Im Steuerrecht wird in Abweichung von der zivilrechtlichen Regelung, wonach der einmal begründete Wohnsitz bis zum Erwerb eines neuen fortbestehen bleibt (Art. 24 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]), auf den tatsächlichen neuen Wohnsitz abgestellt. Steuerrechtlich endet der Wohnsitz mit dessen Aufgabe (Wegzug aus der Schweiz oder aus einem Kanton) und nicht erst mit der Begründung eines neuen Wohnsitzes. Massgebend für die *Beendigung der Steuerpflicht* ist somit, ob der *bisherige Wohnsitz endgültig aufgegeben* wurde, nicht dagegen, ob der Aufenthalt am neuen Ort Wohnsitzbegründend ist. Der *bisherige Wohnsitz* kann *aufgegeben* werden, auch *ohne* dass ein *neuer begründet* wird. Die mit der Wohnsitzaufgabe verbundenen Absichten (z.B. Steuerersparnis) sind unerheblich. Die Wohnsitzaufgabe ist allerdings nicht leichthin anzunehmen. Auch bei längerer Ortsabwesenheit bleibt das bisherige Steuerdomizil bestehen, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen hier verbleibt. Ein Wechsel des Wohnsitzes wird nicht vermutet, weshalb der einmal bestehende Wohnsitz klarerweise und äusserlich erkennbar aufgegeben werden muss. Der Pflichtige hat deshalb darzutun – insbesondere wenn eine Wohnsitzverlegung ins Ausland geltend gemacht wird –, inwiefern sich der Mittelpunkt seiner persönlichen und beruflichen Beziehungen vom Kanton wegverschoben hat (*Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung*, § 14 N. 19 ff., S. 95 f.).

c) Die Steuerkommission stellt sich auf den Standpunkt, der Rekurrent habe am 1. Oktober 1994 seinen Wohnsitz, mithin seinen Lebensmittelpunkt, zusammen mit der Rekurrentin von M. nach S. verschoben. Die Steuerkommission hat aber nicht so sehr überprüft, ob der Rekurrent vom 1. Oktober 1994 bis 30. April 1997 im Kanton Schaffhausen wohnhaft war, sondern hat vielmehr gestützt auf Art. 24 Abs. 1 ZGB untersucht, ob er in Saudi-Arabien einen neuen Wohnsitz gegründet hat. Im Steuerrecht wird aber nicht auf den fiktiven, sondern auf den tatsächlichen Wohnsitz abgestellt. Es spielt somit keine Rolle, ob der Rekurrent in Saudi-Arabien Wohnsitz begründet hat. Es kommt nur darauf an, ob der Rekurrent seinen Wohnsitz in M. endgültig aufgegeben und in S. neuen Wohnsitz begründet hat. Die gegenteilige Auffassung der Steuerkommission geht somit fehl. Deswegen allein ist dem Rekurs aber noch kein Erfolg beschieden, da zu prüfen bleibt, ob die von der

Steuerkommission genannten Gründe die vertretbare Annahme erlauben, der Rekurrent sei zwischen dem 1. Oktober 1994 und dem 30. April 1997 in S. wohnhaft gewesen.

d) ...

Nach der allgemeinen Regel, wonach die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, hat sie grundsätzlich auch den Wohnsitz einer natürlichen Person darzutun (*Blumenstein/Locher*, System des Steuerrechts, 5. A., Zürich 1995, § 29, S. 379). Nur wenn der von der Behörde angenommene Sachverhalt als sehr wahrscheinlich erscheint, so genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und es obliegt alsdann dem *Steuerpflichtigen*, den *Gegenbeweis* für den von ihm behaupteten Lebensmittelpunkt ausserhalb des Kantons zu erbringen. Diese Regelung der Beweislastverteilung gilt auch im internationalen Verhältnis (StE 1992, B 11.1 Nr. 11).

e) [Zusammenfassung der steuerlichen Vorakten. Demnach waren unter anderem die Lohnausweise der schweizerischen Arbeitgeberin von S. für die Jahre 1994 – 1996 an die Adresse in der Gemeinde S. ausgestellt.]

Vor diesem Hintergrund kann gesagt werden, dass der von den Steuerbehörden angenommene Sachverhalt – der Rekurrent habe mit der Rekurrentin per 1. Oktober 1994 seinen Wohnsitz von M. nach S. verlegt – als durchaus wahrscheinlich erscheint. Somit besteht die natürliche Vermutung, dass der Rekurrent sein Hauptsteuerdomizil in der Zeitspanne vom 1. Oktober 1994 bis 30. April 1997 – wie die Rekurrentin – im Kanton Schaffhausen hatte. Es obliegt damit den *Rekurrenten*, den gegenteiligen Sachverhalt, d.h. die Tatsache, dass der Rekurrent seinen Lebensmittelpunkt nicht in S. hatte, substantiiert darzutun.

f) ...

g) ...

bb) [Zusammenfassung der Wohnverhältnisse von S. in Saudi-Arabien.] Vor diesem Hintergrund ist es zumindest fraglich, ob der Rekurrent an seinem Arbeitsort in Saudi-Arabien Wohnsitz begründete. Diese Frage kann aber letztlich offen bleiben, da es für die Beendigung der Steuerpflicht allein darauf ankommt, ob der *bisherige Wohnsitz aufgegeben* wurde, und nicht, ob der Aufenthalt am neuen Ort wohnsitzbegründend ist. Der bisherige Wohnsitz kann auch aufgegeben werden, ohne dass ein neuer begründet wird.

cc) Der Rekurrent verliess 1992 seine Wohnsitzgemeinde M. und reiste nach Saudi-Arabien, um dort eine ... nicht zum voraus befristete Arbeitsstelle anzutreten. Die Rekurrenten beabsichtigten zwar, nach der Pensionierung des Rekurrenten nach S. zu ziehen, dennoch ist davon auszugehen, dass sich der

Rekurrent für unbestimmte Zeit und nicht bloss vorübergehend in Saudi-Arabien aufhielt, denn jedes Arbeitsverhältnis ist ja insofern befristet, als dass es spätestens mit der Pensionierung aufgelöst wird. Der Rekurrent verschob sowohl Arbeitsort als auch Wohnort von der Schweiz nach Saudi-Arabien. Obwohl die Rekurrentin ihren Wohnsitz vorerst in M. beibehielt, hielt sie sich ... während eines grossen Teils des Jahres beim Rekurrenten in Saudi-Arabien auf. Der Rekurrent selber kehrte demgegenüber gemäss eigenen Angaben lediglich einmal pro Jahr in die Schweiz zurück, um seine Verwandten zu besuchen. Die im Recht liegenden Passkopien bestätigen, dass der Rekurrent während der fraglichen Zeit tatsächlich nicht häufig in die Schweiz reiste. Der Umstand allein, dass der Rekurrent bei einem Schweizer Unternehmen angestellt war und sich seinen Lohn auf ein Schweizer Bankkonto ausbezahlen liess, lässt den Schluss, der Rekurrent habe in der fraglichen Zeit eine engere Beziehung zur Schweiz als zu Saudi-Arabien gehabt, nicht zu (vgl. StE 1984, A 21.112 Nr. 3). In dieser Situation ist vorliegend davon auszugehen, dass der Rekurrent den Mittelpunkt seiner persönlichen und beruflichen Beziehungen aus der Schweiz nach Saudi-Arabien wegverschoben, mithin seinen Wohnsitz in M. aufgegeben hat. Die Frage, ob er in der Folge in Saudi-Arabien Wohnsitz begründet hat, spielt – wie erwähnt – keine Rolle.

Die Rekurrentin verlegte ihren Wohnsitz am 1. Oktober 1994 von M. nach S. und wurde dort ab diesem Datum ordnungsgemäss besteuert. Der Rekurrent wäre in S. ab 1. Oktober 1994 nur steuerpflichtig unter der Voraussetzung, dass er seinen Wohnsitz in der Schweiz, den er mit dem Wegzug aus M. im Jahr 1992 aufgegeben hat, am 1. Oktober 1994 wiederum in S. begründet hat. Trotz des Wohnsitzwechsels der Rekurrentin änderte sich an der beruflichen und privaten Situation des Rekurrenten nichts. Seine beruflichen und persönlichen Beziehungen befanden sich nach wie vor in Saudi-Arabien. Die Rekurrentin verbrachte wiederum einen grossen Teil des Jahres im Camp in Saudi-Arabien. Der Rekurrent reiste seinerseits wenige Male in die Schweiz. Erst am 1. Mai 1997 kehrte er in die Schweiz zurück und verlegte seinen Lebensmittelpunkt nach S. Die Rückkehr war insofern planwidrig, als dass der Rekurrent seine Arbeitsstelle vor seiner Pensionierung verlor, weil seine Arbeitgeberin nicht über genügend Aufträge verfügte. Noch im September 1995 erklärte sich der Rekurrent gegenüber seiner Arbeitgeberin bereit, noch länger in Saudi-Arabien zu bleiben, woraus ebenfalls ersichtlich ist, dass der Rekurrent beabsichtigte, für längere Zeit in Saudi-Arabien zu bleiben, mithin seinen Lebensmittelpunkt dort hatte.

h) In dieser Situation ist es den Rekurrenten somit gelungen, rechtsgenügend zu belegen, dass sich der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten – entgegen dem durch die gegebenen Umstände erweckten Anschein – nicht im Kanton Schaffhausen befindet. Daher ist davon auszugehen, dass der Rekur-

rent vom 1. Oktober 1994 bis 30. April 1997 sein Hauptsteuerdomizil nicht im Kanton Schaffhausen hatte. ... Der Rekurs erweist sich damit als begründet ...