



**Fall-Nr.:** B 2012/81  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 11.12.2012  
**Entscheiddatum:** 11.12.2012

### **Urteil Verwaltungsgericht, 11.12.2012**

**Steuerrecht, Revision Art. 51 StHG (SR 642.14) und Art. 197 StG (811.1). Ein Revisionsbegehren muss grundsätzlich schriftlich und innert einer Frist von 90 Tagen gestellt werden. Eine Revision von Amtes wegen hat nur dann stattzufinden, wenn die Steuerbehörde den Revisionsgrund selbst entdeckt und ein solcher offensichtlich gegeben ist (Verwaltungsgericht, B 2012/81).**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber Dr. H. Fenners

---

In Sachen

X. Y.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic.iur. A. B.,

gegen

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



## St.Galler Gerichte

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

betreffend

Nichteintreten (Revision 2007-2009)

### **hat das Verwaltungsgericht festgestellt:**

A./ X. Y. ist deutscher Staatsangehöriger und bei der Q. AG in O. angestellt. Er ist Eigentümer einer Liegenschaft in U., Deutschland. Mit Grundbucheintrag vom 25. August 2006 erwarb er ausserdem ein Wohnhaus in F. Per 1. Oktober 2006 meldete er sich von P., Kanton Aargau, her kommend in F. an. Aufgrund dessen ging das Kantonale Steueramt von einer unbeschränkten Steuerpflicht in F. aus und nahm für die Jahre 2007, 2008 und 2009 entsprechende Veranlagungen vor. Diese datieren vom 15. Juli 2008 (für 2007), 22. Juli 2009 (für 2008) und 3. August 2010 (für 2009).

Die deutschen Steuerbehörden stell(t)en sich demgegenüber auf den Standpunkt, X. Y. sei in Deutschland ansässig und Grenzgänger. Ein «teilweise vorläufiger» Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2007 erging am 20. November 2009. Dagegen legte X. Y. über seine deutsche Steuerberaterin Einspruch ein. Am 6. Oktober 2010 nahm das Finanzamt W. zum Einspruch Stellung. Es hielt fest, die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen von X. Y. zu U. würden überwiegen, weshalb er dort ansässig sei. Am 4. November 2010 zog X. Y. seinen Einspruch zurück.



## St.Galler Gerichte

Daraufhin sprach er offenbar Ende 2010 mehrfach beim Steueramt in F. vor. Mit Eingabe vom 22. Juni 2011 liess er über seine deutsche Steuerberaterin (nun noch) schriftlich vorbringen, es bestehe für die Jahre 2007-2009 eine aktuelle Doppelbesteuerung, die es zu vermeiden gelte, weshalb Antrag um Revision der rechtskräftigen Veranlagungen 2007-2009 gestellt werde. Darauf trat das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 1. September 2011 nicht ein. Zur Begründung gab es an, das Revisionsgesuch sei verspätet gestellt worden.

B./ Gegen den Nichteintretensentscheid liess X. Y. mit Eingabe vom 23. September 2011 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission einlegen. Die Rekursinstanz wies den Rekurs mit Entscheid vom 15. März 2012 ab.

C./ Dagegen liess X. Y. mit Eingabe vom 18. April 2012 Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben mit folgenden Anträgen:

1. Der Rekursentscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 15. März 2012 sei vollumfänglich aufzuheben und damit ebenso der Nichteintretens-/Revisionsentscheid des kantonalen Steueramtes St. Gallen vom 1. September 2011 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 – 2009 des Beschwerdeführers und damit sei auf das Revisionsbegehren einzutreten.
2. Evtl. sei das kantonale Steueramt anzuweisen, das Revisionsverfahren durchzuführen.
3. Alles unter gesetzlicher Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons St. Gallen.

Die Verwaltungsrekurskommission beantragte mit Vernehmlassung vom 3. Mai 2012 Abweisung der Beschwerde unter Verweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das kantonale Steueramt erklärte mit Eingabe vom 7. Mai 2012 Verzicht auf eine Vernehmlassung.

Auf die Begründungen des Beschwerdeführers sowie die Ausführungen im angefochtenen Entscheid wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.



### Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. (...).

2. Der Beschwerdeführer begründet aufgrund des Eigentums an der Liegenschaft in F. eine beschränkte Steuerpflicht infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinn von Art. 4 Abs. 1 StHG bzw. Art. 14 Abs. 1 lit. b StG. Die Besteuerung erfolgt im ordentlichen Verfahren, weshalb der Beschwerdeführer gehalten war, für die Steuerperioden 2007-2009 eine Steuererklärung einzureichen. Ebenfalls (bloss) eine wirtschaftliche Zugehörigkeit und damit eine beschränkte Steuerpflicht liegt vor, sofern der Beschwerdeführer effektiv als Grenzgänger qualifiziert und in Deutschland ansässig ist, wovon das Finanzamt W. ausgeht. Der Beschwerdeführer scheint dies zu anerkennen. Seinen Einspruch gegen den Einkommenssteuerbescheid 2007 hat er jedenfalls zurückgezogen. Eine tägliche Rückkehr nach U. liegt denn auch auf der Hand, nachdem die Strecke zwischen U. und O. nur rund 30km beträgt. Die Grundlage für die Grenzgängerbesteuerung ergibt sich aus Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG sowie § 17 Abs. 2 lit. des Aargauer Steuergesetzes (SAR 651.100, abgekürzt StG AG). Im Unterschied zu den Einkünften aus der Liegenschaft erfolgt die Besteuerung nicht im ordentlichen Verfahren, sondern im Quellensteuerverfahren gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a StHG sowie § 121 StG AG. Ob der Umstand, dass der Beschwerdeführer über Grundeigentum in F. verfügt, dessen Besteuerung im ordentlichen Verfahren erfolgt, zur Folge hat, dass auch für das Erwerbseinkommen das ordentliche Verfahren zur Anwendung kommt, kann hier offen bleiben. Auf jeden Fall wird bei einem Grenzgänger das schweizerische Besteuerungsrecht auf dem Einkommen aus unselbständigem Erwerb durch Art. 15a Abs. 1 des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62, abgekürzt DBA-D) auf 4.5% beschränkt. Nach Art. 15a Abs. 3 lit. a DBA-D vermeidet die Bundesrepublik Deutschland die Doppelbesteuerung dadurch, dass sie die in der Schweiz erhobene Steuer auf dem Erwerbseinkommen auf die deutsche Einkommenssteuer anrechnet.



## St.Galler Gerichte

Das Finanzamt W. stellte in den Einkommenssteuerbescheiden 2007-2009 auf die obige Grenzgängerregelung ab. So zog es zum Einen jeweils von der nach internem Recht berechneten Steuer die «Schweizer Abzugssteuer» ab, welche offensichtlich 4.5% der Bruttovergütung entspricht. Zum Anderen teilte es dem Beschwerdeführer bereits im «teilweise vorläufigen» Einkommenssteuerbescheid 2007 vom 20. November 2009 Folgendes mit: «Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich im Inland. Sie sind daher im Inland ansässig gemäss Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz. Sie unterliegen daher mit ihren Lohneinkünften aus der Schweiz gemäss Art. 15a DBA-Schweiz der Grenzgängerbesteuerung. Es liegen nicht mehr als 60 beruflich veranlasste Nichtrückkehrtage vor».

3. Es deutet zwar Einiges darauf hin, dass der Beschwerdeführer als Grenzgänger qualifiziert und seinen Lebensmittelpunkt in Deutschland hat. Vollends fest steht dies jedoch nicht. Dem steht namentlich entgegen, dass auf den bei den Steuerakten befindlichen Lohnausweisen der Jahre 2007, 2008 und 2009 eine Adresse in P. aufgeführt ist. Zudem zog der Beschwerdeführer im Jahr 2006 angeblich von P. nach F. zu. Verfügte aber der Beschwerdeführer in P. tatsächlich über eine ständige Wohnstätte, käme aufgrund von Art. 3 Abs. 1 StHG auch eine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz in Frage und – für den Fall, dass Deutschland ebenfalls eine unbeschränkte Steuerpflicht beanspruchte – wäre die Ansässigkeit nach der sogenannten «tiebreaker-rule» von Art. 4 Abs. 2 DBA-D zu bestimmen. Diese Beurteilung ist aufgrund der vorhandenen Akten nicht möglich, nachdem nicht einmal klar ist, ob der Beschwerdeführer über eine ständige Wohnstätte im Kanton Aargau verfügt. Unter der Voraussetzung aber, dass der Beschwerdeführer der Besteuerung als Grenzgänger unterliegt – und die vom Kanton St. Gallen definitiv festgesetzten Steuern zudem 4.5% vom Bruttoerwerbseinkommen überschritten – wäre eine Überschreitung der Besteuerungsbefugnis der Schweiz und damit eine relevante Doppelbesteuerung gegeben, was einen Revisionsgrund nach Art. 197 Abs. 1 lit. d StG darstellte.

Diese Ausgangslage hätte es notwendig gemacht, dass der Beschwerdeführer nach Erhalt der deutschen Einkommensbescheide ein Gesuch um Revision der rechtskräftigen Veranlagungen 2007-2009 stellt, dabei eine internationale Doppelbesteuerung behauptet und gleichsam die relevanten Tatsachen vorträgt sowie



die erforderlichen Beweismittel vorlegt oder zumindest anbietet; ansonsten liess sich gar nicht beurteilen, ob eine Überschreitung der Besteuerungsbefugnis seitens der Schweizer bzw. St. Galler Steuerbehörden und damit eine Doppelbesteuerung gegeben ist. Wenn der Beschwerdeführer dazu selbst nicht in der Lage war, hätte er hierfür einen Berater beiziehen müssen, so wie er es auch in Deutschland macht. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht ausführt, hat das Revisionsbegehren bezüglich Form und Frist den Vorgaben von Art. 51 StHG sowie Art. 197 Abs. 3 Satz 3 StG in Verbindung mit Art. 82 ff. VRP zu genügen. Es ist schriftlich und innerhalb einer Frist von 90 Tagen seit Kenntnis des Revisionsgrundes zu stellen. Dies ergibt sich aus Art. 197 Abs. 3 Satz 3 StG in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP sowie Art. 83 Abs. 1 VRP. Der Beschwerdeführer wandte sich zwar fristgemäss an die zuständige Behörde, doch tat er dies nicht in der erforderlichen Form. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers kann ein Revisionsbegehren nicht gemäss Art. 11 Abs. 1 VRP bei der zuständigen Instanz zu Protokoll gegeben werden, denn es findet Art. 48 Abs. 1 VRP sachgemässe Anwendung, der explizit Schriftlichkeit verlangt. Diese Form muss zumindest für die Rechtsmittelerklärung eingehalten werden.

Wohl sehen Art. 51 Abs. 1 StHG sowie Art. 197 Abs. 1 StG auch die Möglichkeit der Revision von Amtes wegen vor. Dies kann indes nur in dem Sinn verstanden werden, dass die Steuerbehörde von sich aus zur Revision schreitet, wenn sie den Revisionsgrund selbst entdeckt und ein solcher offensichtlich gegeben ist (vgl. auch Botschaft über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1993, BBl 1993 III 136; Conrad Walther, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, N 9 zu § 204; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, N 8 zu Art. 148). Eine Revision von Amtes wegen hat etwa stattzufinden, wenn nach Massgabe eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat eine Verständigung erzielt wird und die Schweiz dabei eine Überbesteuerung im Rahmen einer bereits rechtskräftigen Veranlagung anerkennt. Eine solch offenkundige, sich bereits aus den vorhandenen Akten ergebende Doppelbesteuerung liegt hier indessen mitnichten vor.

4. Dem Beschwerdeführer ist zwar zuzustimmen, dass ein Steuerpflichtiger, der von einer aktuellen Doppelbesteuerung betroffen ist und sich deswegen an die zuständige



Steuerbehörde in der Schweiz wendet, Anspruch darauf hat zu erfahren, ob und gegebenenfalls mit welchem Rechtsmittel er dagegen vorgehen kann. Der Beschwerdeführer vermag aber in diesem Zusammenhang weder ein Fehlverhalten der Mitarbeiter des Steueramtes in F. noch den Erhalt einer falschen Auskunft nachzuweisen. Es erscheint vielmehr glaubhaft und zudem gesetzeskonform, dass der Beschwerdeführer zu einer schriftlichen Eingabe angehalten wurde, um darin die von ihm geltend gemachte Doppelbesteuerung darzulegen und mittels geeigneter Beweismittel nachzuweisen. Dass er eine entsprechende Auskunft erhielt, bestreitet er nicht. Nicht nachvollziehbar ist von daher die jetzige Behauptung, er habe sich darauf verlassen, dass von Amtes wegen ein Verfahren eingeleitet worden sei. Davon ist im Übrigen auch in der schriftlichen Eingabe seiner deutschen Steuerberaterin vom 22. Juni 2011 keine Rede.

5. Hinzu kommt – was bis anhin unberücksichtigt blieb –, dass sich hinsichtlich der Steuerperioden 2008 und 2009 selbst ein im November oder Dezember 2010 eingeleitetes Revisionsverfahren als verspätet erwiesen hätte.

5.1. Gemäss der im Recht liegenden Kopien des Einkommenssteuerbescheids für das Jahr 2008 wurde diese Verfügung bereits am 17. Mai 2010 von der deutschen Steuerberaterin geprüft. Offensichtlich legte der Beschwerdeführer dagegen keinen Einspruch innert der Rechtsmittelfrist von einem Monat ein. Dementsprechend war aber insoweit die Frist gemäss Art. 51 Abs. 3 StHG bzw. Art. 197 Abs. 3 Satz 3 StG in Verbindung mit Art. 83 Abs. 1 VRP im November 2010 schon längst abgelaufen.

5.2. Hinsichtlich der Steuerperiode 2009 fällt zudem in Betracht, dass dem Beschwerdeführer seitens der deutschen Steuerbehörden bereits im «teilweise vorläufigen» Einkommensteuerbescheid 2007 vom 20. November 2009 mitgeteilt wurde, er unterliege als in Deutschland ansässige Person der Grenzgänerbesteuerung. In diesem Zeitpunkt war das Veranlagungsverfahren in der Schweiz für das Steuerjahr 2009 noch gar nicht im Gang. Die entsprechende Veranlagung erging am 3. August 2010. Diese liess der Beschwerdeführer in Rechtskraft erwachsen, obwohl er als in der Schweiz ansässige und nicht bloss beschränkt steuerpflichtige Person besteuert wurde. Bei Wahrung der zumutbaren Sorgfalt hätte er schon damals opponieren müssen. Dies unterliess er, womit aber eine



Revision der Veranlagung 2009 aufgrund von Art. 51 Abs. 2 StHG bzw. Art. 197 Abs. 2 StG ausscheidet. Daran ändert auch nichts, dass sich der oben erwähnte deutsche Steuerbescheid auf das Jahr 2007 bezieht. Es ist nicht ersichtlich, dass in den Jahren 2007-2009 weitere subjektive Steuerpflichten begründet wurden oder Tatsachen eintraten, welche bei den vorhandenen Steuerpflichten zu Veränderungen in Bezug auf deren Umfang führten.

6. (...).

### **Demnach hat das Verwaltungsgericht**

#### **zu Recht erkannt:**

- 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2./ Die amtlichen Kosten für das Beschwerdeverfahren von Fr. 1'500.-- trägt der Beschwerdeführer. Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird angerechnet.
- 3./ Ausseramtliche Kosten sind nicht zu ersetzen.

V.      R.      W.

Der Präsident:      Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:



## St.Galler Gerichte

- den Beschwerdeführer (durch Rechtsanwalt A. B.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. des Bundesgerichtsgesetzes (SR 173.110, abgekürzt BGG) geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.