



**Fall-Nr.:** I/1-2014/200  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 30.06.2015  
**Entscheiddatum:** 30.06.2015

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 30.06.2015**

**Art. 197 Abs. 1 lit. d StG (sGS 811.1), DBA-DK (SR 672.931.41). Der Gesuchsteller, Angestellter einer Beratungsfirma mit Sitz in der Schweiz, arbeitete in Dänemark und führte eine Tätigkeit für die schwedische Schwestergesellschaft seiner Arbeitgeberin aus, die in Dänemark eine Betriebsstätte hatte. Nach dem DBA-DK können Vergütungen nicht im Ansässigkeitsstaat (Schweiz) besteuert werden, wenn sie von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat (Dänemark) hat. Daher war die Besteuerung in der Schweiz nicht zulässig, und das kantonale Steueramt hätte auf das Gesuch um Revision der rechtskräftigen Veranlagung eintreten müssen (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 30. Juni 2015, I/1-2014/200).**

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

X, Rekurrent,

vertreten durch M AG,

gegen

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

betreffend

Revision (Kantons- und Gemeindesteuer 2012)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X wohnt in A und arbeitet seit 1. November 2010 als Business Analyst für die M AG mit Sitz in B. Am 1. April 2012 schloss die M AG mit der M Sverige mit Sitz in Schweden ein Secondment Agreement. Gemäss dieser Vereinbarung wurde X für ein Projekt im Jahr 2012 in die Betriebsstätte der M Sverige in Kopenhagen entsandt. Während der Einsatzdauer wurde der Lohn weiterhin von seiner schweizerischen Arbeitgeberin ausbezahlt.

In der Steuererklärung 2012 deklarierte X seine gesamten Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit in der Höhe von Fr. 100'499.– in der Schweiz. Er wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 77'400.– und ohne steuerbares Vermögen sowie für die direkte Bundessteuer 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 76'800.– veranlagt. Die entsprechenden Veranlagungen vom 7. Mai 2013 erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

B.- Am 21. Januar 2014 stellte X ein Revisionsbegehren für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und die direkte Bundessteuer 2012, nachdem die dänische Steuerbehörde am 29. November 2013 das im Jahr 2012 in Dänemark erzielte Einkommen besteuert habe. Das kantonale Steueramt wies am 20. August 2014 das Revisionsbegehren ab mit der Begründung, dass aufgrund der gesamten Umstände eine faktische Arbeitgeberschaft seitens der M Sverige wenig wahrscheinlich sei.

C.- Gegen den Revisionsentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 vom 20. August 2014 erhob X mit Eingabe seiner Vertreterin vom 19. September 2014 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, dass das im Jahr 2012 in Dänemark erwirtschaftete Einkommen unter Progressionsvorbehalt von der schweizerischen Besteuerung freizustellen sei. Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 30. Oktober 2014 die Abweisung des Rekurses. Dazu nahm die Vertreterin des Rekurrenten mit Schreiben vom 21. November 2014 Stellung.

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

### **Erwägungen:**



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 19. September 2014 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 197 Abs. 3 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- a) Nach Art. 197 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b), wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c), wenn bei interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikten die erkennende Behörde zum Schluss kommt, dass nach den anwendbaren Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Kanton St. Gallen sein Besteuerungsrecht einschränken müsste (lit. d), oder wenn die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. d bis f dieses Gesetzes erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden (lit. e). Auf ein Revisionsbegehren wird nach Art. 197 Abs. 2 StG nicht eingetreten, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Das Revisionsbegehren ist innert drei Monaten seit Entdeckung des Revisionsgrundes einzureichen (Art. 197 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 83 Abs. 1 VRP).

b) Die Vorinstanz ist zu Recht auf das Revisionsbegehren des Rekurrenten vom 21. Januar 2014 eingetreten. Der Rekurrent und seine Arbeitgeberin gingen zum Zeitpunkt der Veranlagung 2012 davon aus, dass der Rekurrent in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sei, weshalb er in der Steuererklärung 2012 seine gesamten Einkünfte deklarierte (vgl. act. 7/II/7). Am 29. November 2013 veranlagte die dänische Steuerbehörde jedoch das in Dänemark erzielte Einkommen ebenfalls (act. 3/2). Damit kam es zu einer Doppelbesteuerung des Rekurrenten für den Anteil



des Einkommens, welchen er in Dänemark erzielt hatte. Das Revisionsbegehren wurde schliesslich innert drei Monaten nach Entdeckung des Revisionsgrundes eingereicht.

3.- Unbestritten ist, dass der Rekurrent bei der M AG mit Sitz in B angestellt ist und im Rahmen seiner Tätigkeit im Jahr 2012 während 125 Tagen an einem Projekt in Dänemark gearbeitet hat. Ebenfalls unbestritten ist, dass die M Sverige in Kopenhagen über eine Betriebsstätte verfügt. Zu prüfen ist im Folgenden, ob das in Dänemark erzielte Einkommen zu Recht in der Schweiz besteuert wurde.

a) Art. 15 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23. November 1973 (SR 0.672.931.41, abgekürzt: DBA-DK), welcher der Empfehlung des OECD-Musterabkommens (nachfolgend OECD-MA, in: <http://www.estv.admin.ch> [Internationales Steuerrecht/Themen/Länder]) entspricht, 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-DK). Nach Art. 15 Abs. 2 DBA-DK bleibt es bei einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, wenn sich der Empfänger der Vergütungen im Tätigkeitsstaat nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält (lit. a), die Vergütungen nicht von einem Arbeitgeber oder für einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber gezahlt werden (lit. b) und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat getragen werden (lit. c). Es handelt sich zusammengefasst um Fälle, in denen die Arbeit zwar physisch im anderen Staat ausgeübt wird, die Verbindung mit dem Tätigkeitsstaat sich aber als kurzfristig oder als nicht genügend eng darstellt. Damit es bei einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat bleibt, müssen die genannten Bedingungen kumulativ erfüllt werden (vgl. S. Dürr, in: Zweifel/ Beusch/Matteotti, Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Basel 2015, N 14 und 30 zu Art. 15 OECD-MA). Die Ausnahme nach Art. 15 Abs. 2 lit. b und c DBA-DK gelangt demnach nicht zur Anwendung, wenn die Arbeitsleistungen an ein im anderen Staat steuerpflichtiges Unternehmen erbracht werden, welches entweder im



anderen Staat ansässig ist oder dort über eine Betriebsstätte verfügt, welcher die Arbeitsleistungen zuzuordnen sind (Dürr, a.a.O., N 39 zu Art. 15 OECD-MA).

b) aa) Ein Arbeitsverhältnis im Tätigkeitsstaat darf nicht leichtfertig angenommen werden. Vielmehr muss eine Beurteilung nach objektiven Kriterien vorgenommen werden. Als Arbeitgeber im Sinn von Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-DK gilt nicht nur der formale Arbeitgeber. Entscheidend für die Beurteilung der Tätigkeitsvergütungen ist die Art der erbrachten Leistung und der Umstand, ob die erbrachte Leistung einen integralen Bestandteil der Geschäftstätigkeit des Leistungsempfängers darstellt. Ein wichtiges Kriterium ist auch, wer die Verantwortung und das Risiko für die Leistung, welche von einer Person direkt an ein Unternehmen erbracht wird, trägt. Nach folgenden Kriterien ist dabei zu prüfen:

- wer die Anordnungsbefugnis hat, den Arbeitnehmer bezüglich der Art der Arbeitsausführung zu instruieren;
- wer die Kontrolle und die Verantwortung für den Ort der Arbeitsausführung innehat;
- ob die Entschädigung des Arbeitnehmers durch den formellen Arbeitgeber direkt an das Unternehmen verrechnet wird, welches die Leistung bezieht;
- wer die Arbeitswerkzeuge und Materialien für die Arbeitsleistungen zur Verfügung stellt;
- wer die Anzahl und die Qualifikationen der Arbeitnehmer bestimmt;
- wer das Recht zur Auswahl desjenigen Arbeitnehmers hat, der die Arbeitsleistungen erbringen wird und wer das Recht hat, die für diesen Zweck mit dem Arbeitnehmer getroffenen vertraglichen Vereinbarungen zu beenden;
- wer das Recht hat, disziplinarische Massnahmen aufzuerlegen;
- wer die Ferien und den Arbeitsplan des Arbeitnehmers festlegt (Dürr, a.a.O., N 42 f.



zu Art. 15 OECD-MA; Digeronimo/Kolb, Überblick über das Update 2010 des OECD-Musterabkommens, in: ASA 79, S. 681).

Bei Auseinanderfallen von formellem und materiellem bzw. mittelbarem und unmittelbarem Arbeitgeber ist stets dasjenige Unternehmen als Arbeitgeber zu betrachten, bei dem die typologischen Arbeitgebermerkmale überwiegend erfüllt sind (Bosshard/Rajower, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen [Monteurklausel], in: IFF Forum für Steuerrecht 2003, S. 216). Die fortlaufenden Lohnzahlungen des formellen schweizerischen Arbeitgebers bei einem faktischen ausländischen Arbeitgeber stehen dem ausländischen Besteuerungsrecht nicht entgegen (Dürr, a.a.O., N 59 zu Art. 15 OECD-MA). Bei der Entsendung im Konzern ist generell davon auszugehen, dass bei einer Entsendung für die Erfüllung oder Kontrolle von Konzernfunktionen wie Kommunikation, Strategie, Finance und Tax, Treasury, Informationsmanagement und rechtlichen Support in aller Regel das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat verbleibt. Das Besteuerungsrecht kann hingegen dann zum Tätigkeitsstaat wechseln, wenn der entsandte Arbeitnehmer bei der empfangenden Gesellschaft Funktionen ausübt, welche Gegenstand der eigentlichen Geschäftstätigkeit der empfangenden Gesellschaft darstellen. Zusätzlich ist zu verlangen, dass der Arbeitnehmer auch in die Arbeitsorganisation der Gesellschaft im Tätigkeitsstaat integriert wird (Dürr, a.a.O., N 63 zu Art. 15 OECD-MA).

bb) Sowohl die M AG als auch die M Sverige sind Tochtergesellschaften der M Limited, einer Gesellschaft nach britischem Recht, und erbringen Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen. Die Tochtergesellschaften sind jeweils rechtlich selbstständig und unabhängig. Sie können nicht für eine jeweils andere Gesellschaft vertragliche Verpflichtungen eingehen. Sie haften nur für ihr eigenes Handeln oder Unterlassen, nicht aber für das Handeln oder Unterlassen einer der anderen Gesellschaften.

Am 1. April 2012 vereinbarten die schweizerische Arbeitgeberin des Rekurrenten und die dänische Betriebsstätte der M Sverige (vgl. act. 10/2), dass der Rekurrent vom 1. April 2012 bis 29. März 2013 nach Dänemark entsandt wird und er in dieser Zeit seine Aufgaben hauptsächlich dort in den Räumlichkeiten eines Kunden durchzuführen



habe (Ziffer 3 und 4 der Vereinbarung). Weiter stellten die Vertragsparteien fest, dass der Rekurrent weiterhin ein Angestellter der schweizerischen Arbeitgeberin bleibt und von dieser auch den Lohn erhält (Ziffer 2, 5, 6, 9 und 10 der Vereinbarung). Die dänische Betriebsstätte erklärte sich zudem damit einverstanden, der M AG eine Vergütung in der Höhe des Lohnes des Rekurrenten zu bezahlen (Ziffer 7 der Vereinbarung). In einem undatierten Schreiben erklärte der CEO der M Sverige bzw. der Betriebsstätte in Kopenhagen, dass diese im Jahr 2013 von einem dänischen Kunden beauftragt worden sei. In der Folge sei M Switzerland von der M Sverige beauftragt worden, ihr Mitarbeiter für das Projekt in Dänemark zuzuweisen. Diese Mitarbeiter seien an die M Sverige entsandt worden, um ihre Aufgaben unter der Verantwortung der M Sverige in den Räumlichkeiten des Kunden zu erbringen. Trotz Beibehaltung der Mitarbeiterbedingungen bei der M Switzerland sei die Vergütung des Rekurrenten während seines Einsatzes 2012 und 2013 in Dänemark von der M Sverige getragen worden. Zudem sei letztere für die Einhaltung der steuerrechtlichen Bestimmungen verantwortlich gewesen (vgl. Anhang act. 1).

cc) Sowohl bei der schweizerischen Arbeitgeberin des Rekurrenten als auch bei der Schwestergesellschaft in Schweden handelt es sich um eine Prüfungs- und Beratungsgesellschaft. Diese üben ihre Tätigkeit in der Regel in der zu überprüfenden Gesellschaft und damit nicht in den eigenen Räumlichkeiten des Arbeitgebers aus. Vorliegend handelte es sich um einen Kunden der M Sverige, welche damit auch bestimmte, wo der Rekurrent seine Arbeit auszuführen hatte. Der Rekurrent wurde bei der schwedischen Gesellschaft als Berater eingesetzt und übte damit eine Funktion aus, die Gegenstand der eigentlichen Geschäftstätigkeit der M Sverige ist. Die Lohnzahlung erfolgte zwar weiterhin durch die M AG, die Entschädigung wurde jedoch von der Schwestergesellschaft wieder rückvergütet. Schliesslich übernahm die M Sverige die Verantwortung für die Arbeitsergebnisse des Rekurrenten während seines Einsatzes beim dänischen Kunden. Die Faktoren – Beaufsichtigung und Kontrolle, Übernahme der Verantwortung, Tragung der Lohnkosten – sprechen dafür, dass der M Sverige die typische Arbeitgeberfunktion zukam. Dem steht nicht entgegen, dass die M AG ebenfalls im Bereich der Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen tätig ist.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat verbleibt, wenn der Arbeitgeber nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist (vgl. Dürr, a.a.O.,



## St.Galler Gerichte

N 56 zu Art. 15 OECD-MA). Die M Sverige hat ihren Sitz in Stockholm und damit in Schweden. Der Rekurrent führte seine Tätigkeit dagegen in Kopenhagen aus. Die Vergütungen der in Schweden ansässigen M Sverige sind daher von der Ausnahme des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-DK erfasst.

c) aa) Schliesslich können Vergütungen dann nicht im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn sie von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat (Dürr, a.a.O., N 65 zu Art. 15 OECD-MA). Gemäss Art. 5 Abs.1 DBA-DK bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

bb) Es ist unbestritten, dass die M Sverige in Dänemark in Kopenhagen eine Betriebsstätte betreibt, welche in Dänemark vollständig steuerpflichtig ist (vgl. Anhang act. 1, act. 3/1). Damit erfolgt die Besteuerung in Dänemark zu Recht.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass das in Dänemark erzielte Einkommen in der Schweiz nicht besteuert werden durfte. Zwar dauerte der Einsatz des Rekurrenten in Dänemark weniger als 183 Tage. Während seiner Tätigkeit in Dänemark muss jedoch die M Sverige, welche in Kopenhagen über eine Betriebsstätte verfügt, als faktische Arbeitgeberin angesehen werden. Somit ist die Voraussetzung in Art. 15 Abs. 2 lit. c DBA-DK nicht gegeben, weshalb dem Ansässigkeitsstaat kein Besteuerungsrecht zukommt. Der Rekurs ist daher gutzuheissen und der angefochtene Revisionsentscheid betreffend der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 vom 20. August 2014 aufzuheben. In Anwendung von Art. 56 Abs. 2 VRP ist die Streitsache zu neuer Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuer 2012 im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.- Dem Antrag auf Aufhebung des Revisionsentscheides wird entsprochen, doch hätte der Steuerpflichtige das von allen Parteien unterzeichnete Secondment Agreement (vgl. act. 10/2) bereits im vorinstanzlichen Verfahren einreichen können. Daher sind die Verfahrenskosten je zur Hälfte dem Rekurrenten und dem Staat aufzuerlegen. (Art. 95 Abs. 1 und 2 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 800.– ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird verrechnet und dem Rekurrenten der Rest von Fr. 400.– zurückerstattet.



Eine ausseramtliche Entschädigung ist mangels Antrags und hälftiger Auflage der amtliche Kosten nicht zuzusprechen (Art. 98<sup>bis</sup> und 98<sup>ter</sup> VRP in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 ZPO; vgl. auch Rebecca Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Lachen/St. Gallen 2004, S. 149).

### Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der angefochtene Revisionsentscheid betreffend  
  
Kantons- und Gemeindesteuern 2012 vom 20. August 2014 wird aufgehoben und die  
  
Streitsache zu neuer Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuer 2012 im Sinn  
  
der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Der Verfahrenskosten von Fr. 800.– werden je zur Hälfte dem Rekurrenten und dem  
  
Staat auferlegt.
3. Der Kostenvorschuss des Rekurrenten von Fr. 800.– wird verrechnet und Fr. 400.–  
  
dem Rekurrenten zurückerstattet.
4. Es wird keine ausseramtliche Entschädigung zugesprochen.