



Fall-Nr.:	I/1-2023/104, 105
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	30.08.2024
Entscheiddatum:	30.05.2024

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 30.05.2024

Quellensteuer; Quasiansässigkeit. Im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer können für jede Steuerperiode eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, wenn der überwiegende Teil ihrer weltweiten Einkünfte, einschliesslich der Einkünfte des Ehegatten, in der Schweiz steuerbar ist, ihre Situation mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist oder eine solche Veranlagung erforderlich ist, um Abzüge geltend zu machen, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen sind. Eine solche sogenannte Quasi-Ansässigkeit nach Art. 122a Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person in der Regel mindestens 90 Prozent ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte, einschliesslich der Bruttoeinkünfte des Ehemanns oder der Ehefrau, in der Schweiz versteuert. In Art. 14 Abs. 1 QStV wurde der Schwellenwert auf 90 Prozent festgesetzt, jedoch mit der Einschränkung, dass dieser Satz "in der Regel" zur Anwendung kommen soll. Der Rekurrent machte jedoch weder im Einsprache- noch im Gerichtsverfahren irgendwelche konkreten Umstände geltend, die ein Abweichen vom gesetzlichen Grenzwert als gerechtfertigt erscheinen liessen. (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 30. Mai 2024, I/1-2023/104, 105). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben. Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde mit Entscheid vom 13. Dezember 2024 abgeschrieben (B 2024/140 und B 2024/141).

«Entscheid siehe PDF»



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 30. Mai 2024

Besetzung

Präsident Titus Gunzenreiner, Richter Markus Frei und Roland Luchsinger, Gerichtsschreiber Philipp Lenz

Geschäftsnr.

I/1-2023/104, 105

Parteien

A.___,

Beschwerdeführer,

vertreten durch lic. iur. Adrian Rufener, Rechtsanwalt, St. Leonhard-Strasse 4, 9000 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Quellensteuer (nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag für die Steuerperiode 2022)



Sachverhalt:

A.- A.___ ist deutscher Staatsangehöriger und verfügt nach eigenen Angaben über die Niederlassungsbewilligung C. Er lebt mit seiner Familie in K.___ (D), ist aber in der Schweiz erwerbstätig. Deshalb wohnt er während der Woche in B.___. Für seine Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit unterliegt er im Kanton St. Gallen der Quellensteuer.

B.- Am 8. Januar 2023 ersuchte A.___ um nachträgliche Gewährung von nicht in der Quellensteuer berücksichtigten Abzügen bzw. Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung für die Steuerperiode 2022. Er deklarierte ein Welteinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. ___. Davon betrafen Fr. ___ seine Tätigkeit in der Schweiz. Das Kantonale Steueramt teilte A.___ daraufhin mit, eine nachträgliche ordentliche Veranlagung komme nicht in Frage, weil die in der Schweiz steuerbaren Einkünfte im Jahr 2022 lediglich 89,2 Prozent der gesamten Einkünfte betragen hätten und somit die Voraussetzungen für eine Quasi-Ansässigkeit in dieser Steuerperiode nicht erfüllt gewesen seien. Die dagegen am 27. März 2023 erhobene Einsprache wies das Kantonale Steueramt mit Entscheidung vom 25. April 2023 ab.

C.- Mit Eingabe vom 16. Mai 2023 erhob A.___ durch seinen Rechtsvertreter Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Er beantragte, der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 25. April 2022 sei hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuer 2022 und der direkten Bundessteuer 2022 aufzuheben und es sei eine nachträgliche ordentliche Veranlagung für das Steuerjahr 2022 durchzuführen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Mit Vernehmlassung vom 31. August 2023 beantragte das Kantonale Steueramt die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Dazu äusserte sich A.___ am 13. November 2023.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- [Verfahrensvereinigung]

2.- [Eintretensvoraussetzungen]



3.- Im Verfahren vor der VRK ist umstritten, ob der Rekurrent und Beschwerdeführer (nachfolgend: Rekurrent) Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung für die Steuerperiode 2022 hat.

a) Im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer unterliegen für ihre Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und die an deren Stelle tretenden Ersatzeinkünfte einem Steuerabzug an der Quelle, wenn sie für kurze Dauer, als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter oder als leitende Angestellte für einen Arbeitgeber mit Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte im Kanton erwerbstätig sind (Art. 115 Abs. 1 lit. a StG; ähnlich Art. 91 Abs. 1 DBG). Sie können für jede Steuerperiode bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, wenn der überwiegende Teil ihrer weltweiten Einkünfte, einschliesslich der Einkünfte des Ehegatten, in der Schweiz steuerbar ist (Art. 122a Abs. 1 lit. a StG; Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG), ihre Situation mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist (lit. b) oder eine solche Veranlagung erforderlich ist, um Abzüge geltend zu machen, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen sind (lit. c). Eine sogenannte Quasi-Ansässigkeit nach Art. 122a Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person in der Regel mindestens 90 Prozent ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte, einschliesslich der Bruttoeinkünfte des Ehemanns oder der Ehefrau, in der Schweiz versteuert (vgl. Art. 14 Abs. 1 der Quellensteuerverordnung [SR 642.118.2, abgekürzt: QStV]). Die Möglichkeit einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung wurde mit dem Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens vom 16. Dezember 2016, in Kraft seit 1. Januar 2021, eingeführt (AS 2018 1813; BBl 2016 S. 1813 ff.).

b) aa) Die Vorinstanz brachte im Wesentlichen vor, der Rekurrent hätte als blosser Wochenaufenthalter mit fortdauerndem Lebensmittelpunkt am ausländischen Familienwohnsitz in K.__(DE) ausländerrechtlich gar nie eine Niederlassungsbewilligung C erhalten dürfen. Es sei daher nur konsequent, dass er nun anerkenne, der Besteuerung an der Quelle zu unterliegen. Es sei unbestritten, dass die in der Schweiz steuerbaren Einkünfte des Rekurrenten und dessen Ehefrau im Jahr 2022 weniger als 90 Prozent der massgeblichen Gesamteinkünfte ausgemacht hätten und der gesetzlich vorgeschriebene Schwellenwert damit nicht erreicht worden sei. Dieser Wert sei von der Praxis und dem Bundesgericht stets als verbindlicher Minimalwert interpretiert worden. Eine Abweichung sei dort möglich, wo es die Situation der betreffenden Person im Vergleich mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften Steuerpflichtigen gebiete, was letztlich auch die Formulierung "in der Regel" in Art. 14 QStV erkläre. Dies sei etwa dann der Fall, wenn die fragliche Person im



Wohnsitzstaat kein oder nur ein zu geringes Einkommen erziele, um dort überhaupt Steuervergünstigungen zu erhalten. Ein solche Ausnahme liege hier nicht vor.

bb) Der Rekurrent hielt zusammengefasst dagegen, der von der Vorinstanz vertretenen Rechtsauffassung könne nicht gefolgt werden. Die anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen sprächen nicht dafür, dass eine Grenze von 90 Prozent erreicht bzw. überschritten werden müsse. Vielmehr sei anhand des konkreten Falls zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung erfüllt seien. Diese Prüfung habe die Vorinstanz verweigert, weshalb der angefochtene Einspracheentscheid bereits wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs (Prüfung im Einzelfall) aufzuheben sei. Sodann sei zu beachten, dass der Begriff der Quasi-Ansässigkeit aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) übernommen worden sei. Danach dürfe die innerstaatliche Rechtsanwendung EU-Staatsangehörige gegenüber Inländern nicht diskriminieren. Der EuGH habe in seiner Rechtsprechung die Quasi-Ansässigkeit auch schon bereits bei einem Schwellenwert von 80 Prozent bejaht, weshalb der in Art. 14 QStV erwähnte Wert nicht verbindlich sein könne. Die Vorgehensweise der Vorinstanz verletze das Nichtdiskriminierungsprinzip von Art. 2 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (SR 0.142.112.681, abgekürzt: FZA).

c) aa) Der Pflichtige ist unbestrittenermassen internationaler Wochenaufenthalter. Als solcher begründete er keinen steuerlichen Aufenthalt in der Schweiz (OESTERHELT/SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 3 DBG N 88). Er ist daher als Arbeitnehmer nach Art. 115 StG bzw. Art. 91 DBG zu qualifizieren und nicht als solcher nach Art. 105 StG bzw. Art. 83 DBG, die zwischen Personen mit und ohne Niederlassungsbewilligung unterscheiden. Wie es sich mit der Niederlassungsbewilligung verhält, kann daher offen bleiben.

bb) Im Antrag auf Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung gab der Rekurrent Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. ___ (Schweiz) und € ___ bzw. Fr. ___ (Ausland) an. Weitere Einkünfte oder Vermögenserträge deklarierte er nicht. Das vom Rekurrent in der Schweiz erzielte Einkommen beträgt demnach 89,2 Prozent der deklarierten weltweiten Einkünfte, weshalb der in Art. 14 Abs. 1 QStV für eine Quasi-Ansässigkeit vorausgesetzte Mindestansatz von 90 Prozent nicht erreicht wurde. Nachfolgend ist zu prüfen, ob dieser Schwellenwert verbindlich ist bzw. dessen Anwendung zu einer Diskriminierung des Rekurrenten führt.



cc) Das Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens wurde mit dem Ziel geschaffen, Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen zu beseitigen und die Einhaltung internationaler Verpflichtungen sicherzustellen. In der Botschaft wurde namentlich darauf hingewiesen, dass das Bundesgericht am 26. Januar 2013 erstmals in einem Grundsatzentscheid die schweizerische Quellensteuerordnung auf ihre Kompatibilität mit dem FZA überprüft habe. Zur Auslegung von FZA-Bestimmungen habe es die einschlägige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur Arbeitnehmerfreizügigkeit herangezogen. Diese sei gemäss Art. 16 Abs. 2 FZA vor dem Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung zwingend zu berücksichtigen. Auf der Basis dieses Entscheids erweise sich eine Anpassung im Bereich der schweizerischen Quellensteuerordnung als notwendig (Botschaft zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens vom 28. November 2014, S. 658 und 663, nachfolgend: Botschaft). Hinsichtlich des Schwellenwerts für eine Quasi-Ansässigkeit führte der Bundesrat aus, wie hoch der Prozentsatz der Einkünfte sein müsse, welche in der Schweiz zu erwirtschaften seien, damit von einer Quasi-Ansässigkeit ausgegangen werde, solle nicht im Gesetz, sondern auf Verordnungsstufe festgelegt werden. Es sei denkbar, diesen Schwellenwert auf 90 Prozent zu setzen, wie dies aus den einschlägigen Entscheiden der EuGH-Rechtsprechung hervorgegangen sei. Wie die dynamische Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zeige, sei die Grenze von mindestens 90 Prozent der Einkünfte im Arbeitsortstaat jedoch nicht in Stein gemeisselt. So sei der EuGH in einem Urteil zum Schluss gekommen, dass es unter Umständen gerechtfertigt sei, eine quellensteuerpflichtige Person ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Arbeitsortstaat wie eine ansässige Person zu behandeln, obwohl die Schwelle von mindestens 90 Prozent der Einkünfte im Arbeitsortstaat nicht erreicht werde. Dies sei dann der Fall, wenn die Einkünfte insgesamt so tief seien, dass der Wohnsitzstaat die Abzüge zur Deckung der persönlichen und familiären Verhältnisse nicht berücksichtigen könne (Botschaft, S. 668).

dd) In Art. 14 Abs. 1 QStV wurde der Schwellenwert auf 90 Prozent festgesetzt, jedoch mit der Einschränkung, dass dieser Satz "in der Regel" zur Anwendung kommen soll. Damit wurde dem Standpunkt des EuGH Rechnung getragen, wonach es in Einzelfällen opportun sein kann, auch bei Nichterreichen der 90-Prozent-Grenze von einer Quasi-Ansässigkeit auszugehen. Der Rekurrent machte jedoch weder im Einsprache- noch im Gerichtsverfahren irgendwelche konkreten Umstände geltend, die ein Abweichen vom gesetzlichen Grenzwert als gerechtfertigt erscheinen liessen. So bestehen beispielsweise keine Hinweise darauf, dass seine persönliche Lage und sein Familienstand weder in der Schweiz noch in Deutschland ausreichend berücksichtigt würden (vgl. JUD/MEIER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 35a StHG N 8 f.). Vor diesem Hintergrund bestand für



die Vorinstanz kein Anlass, eine weitergehende Prüfung vorzunehmen. Namentlich lag es nicht an ihr, nach Indizien zu forschen, die für ein Unterschreiten des gesetzlichen Schwellenwerts sprechen könnten. Vielmehr hätte der Rekurrent als Nicht-Ansässiger der Vorinstanz aussagekräftige Belege einreichen müssen (vgl. Antragsformular Form. 51.1.13b, S. 2; vi-act. 3). Folglich ist dieser nicht vorzuwerfen, sie habe eine weitergehende Prüfung verweigert und den Anspruch des Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt.

ee) Soweit der Rekurrent die Rechtsprechung des Fürstentums Liechtenstein zitiert, ist darauf nicht weiter einzugehen, weil diese für den hier zu beurteilenden Fall nicht massgebend ist. Weiter ist nicht ersichtlich, weshalb Art. 14 Abs. 1 QStV nicht verbindlich sein soll, weil der EuGH in seiner Rechtsprechung die Quasi-Ansässigkeit auch bereits bei einem Schwellenwert von 80 Prozent bejaht habe, wie der Rekurrent ausführte. Art. 14 Abs. 1 QStV lässt eine Abweichung vom Regelfall ja ausdrücklich zu, wenn der Steuerpflichtige entsprechende Umstände nachweisen kann, was der Rekurrent jedoch, wie dargelegt, nicht tat. Zudem wären allenfalls notwendige gesetzliche Korrekturen vom Gesetzgeber vorzunehmen (Entscheid des Verwaltungsgerichts B 2022/200, 201 vom 3. Februar 2023 E. 5.3).

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht von der Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung absah, zumal der Rekurrent nichts vorbrachte, was ein Abweichen von dem im Regelfall anzuwendenden Schwellenwert von 90 Prozent gerechtfertigt hätte. Der Rekurs- und die Beschwerde erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen.

4.- [Kostenspruch]



Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) bezahlt der Rekurrent, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.
4. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) bezahlt der Beschwerdeführer, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.
5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.