



Fall-Nr.: I/1-2012/188, I/1-2012/189
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 26.02.2013
Entscheiddatum: 26.02.2013

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 26.02.2013

Art. 119 Abs. 1 und Art. 186 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 96 Abs. 1 und Art. 137 Abs. 1 DBG (SR 642.11), Art. 64 StV (sGS 811.11) und Art. 11 Abs. 2 QStV (SR 642.118.2). Der Gesuchsteller gab bei der Auszahlung seines Pensionskassenguthabens zwecks Erwerb von Wohneigentum an, sein Wohnsitz befinde sich in Deutschland, worauf die im Kanton St. Gallen ansässige Pensionskasse die Quellensteuer abrechnete. Anschliessend liess sich der Betroffene im Kanton Aargau ordentlich besteuern und verlangte danach die Rückerstattung der Quellensteuer. Die zulässige (Verwirkungs-)Frist von 3 Jahren zur Rückerstattung war aber abgelaufen, weshalb die Steuerbehörde des Kantons St. Gallen zu Recht auf das Rückerstattungsgesuch nicht eintrat (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 26. Februar 2013, I/1-2012/188 + 189).

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

X, Rekurrent und Beschwerdeführer,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend



Quellensteuer (Rückerstattung Kantonssteuer 2008)

Quellensteuer (Rückerstattung direkte Bundessteuer 2008)

Sachverhalt:

A.- X (geb. 1949) ist Aussendienstmitarbeiter bei der M mit Wohnadresse in A/AG. Seine Ehefrau lebt und arbeitet in Deutschland. Am 15. Januar 2008 (Valutadatum) liess er sich von der Pensionskasse der M Fr. 337'000.-- abzüglich Quellensteuer von Fr. 26'819.50 als Vorbezug im Sinne der Wohneigentumsförderung auszahlen, wobei er den Betrag in den Kauf eines Einfamilienhauses in D-B investierte.

B.- Mit Abrechnung vom 1. Februar 2008 meldete die Pensionskasse der M dem kantonalen Steueramt St. Gallen die Auszahlung der Vorsorgeleistung mit dem entsprechenden Quellensteuerabzug. Am 30. Mai bzw. 2. Juni 2008 stellte das Steueramt des Kantons Aargau für die Kapitalleistung provisorisch Rechnung. Auf eine dagegen erhobene Einsprache wurde mangels Vorliegen einer definitiven Veranlagung nicht eingetreten.

Am 15. November 2011 stellte X beim kantonalen Steueramt St. Gallen ein Gesuch um Rückerstattung der Quellensteuer auf Kapitalleistungen von Vorsorgeeinrichtungen, welches mit Verfügung vom 9. Dezember 2011 abgewiesen wurde. Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt St. Gallen mit Entscheid vom 17. September 2012 ab.

C.- Gegen den Einspracheentscheid erhob X mit Eingabe vom 10. Oktober 2012 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die unrechtmässig abgezogene Quellensteuer zurückzuerstatten. Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 4. Dezember 2012 die kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Zur vorinstanzlichen Vernehmlassung nahm der Rekurrent und Beschwerdeführer mit Eingabe vom 4. Januar 2013 Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde verzichtet.

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



Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Rückerstattung der Quellensteuer auf Vorsorgeleistungen der Kantonssteuern 2008 sowie der direkten Bundessteuer 2008. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3, BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- sowie zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs sowie die Beschwerde vom 10. Oktober 2012 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs sowie auf die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Umstritten ist, ob der auf die Kapitalleistung von Fr. 337'000.-- vorgenommene Quellensteuerabzug von Fr. 26'819.50 zurückzuerstatten ist oder nicht.

a) Der Rekurrent und Beschwerdeführer macht geltend, die Aussage der Pensionskasse, wonach er in der Schweiz lediglich Wochenaufenthalter und sein zivilrechtlicher Wohnsitz in Deutschland sei, stimme nicht. Seine Ehefrau wohne und arbeite in Deutschland, weshalb sich sein Lebensmittelpunkt zwar in Deutschland befinde. Er arbeite jedoch in der Schweiz bei der M im Aussendienst und er habe sich in der Schweiz weder ab- noch in Deutschland angemeldet. Die Quellensteuer im Betrag von Fr. 26'819.50 sei daher zurückzuerstatten.

Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Auszahlung des Vorbezugs seinen



Lebensmittelpunkt und damit auch seinen steuerlichen Wohnsitz in Deutschland gehabt habe. Dies ergebe sich aus den persönlichen Beziehungen zu B, wo seine Ehefrau wohne und wo er sich auch zur Hauptsache regelmässig aufzuhalten pflege. Die Pensionskasse der M habe den Abzug der Quellensteuer daher zu Recht vorgenommen und fristgerecht dem kantonalen Steueramt überwiesen. Schliesslich sei der Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer auf Kapitaleleistungen von Vorsorgeeinrichtungen erst am 15. November 2011 eingereicht worden und nicht innerhalb von drei Jahren seit der Auszahlung. Aber auch bei einem Wohnsitz in der Schweiz sei der Rückforderungsanspruch verwirkt.

b) aa) Das Verfahren bei der Erhebung der Quellensteuer folgt dem Grundsatz der Selbstveranlagung. Der Schuldner der steuerbaren Leistung ist dabei verpflichtet, von der Leistung die vom Empfänger geschuldete Steuer direkt abzuziehen und der Steuerbehörde zu überweisen. Die Steuerbehörde, welcher bei der Erhebung der Quellensteuer eine Kontroll- und Aufsichtsfunktion zukommt, prüft die Veranlagung nachträglich und nimmt (allenfalls) eine Berichtigung vor. Im Regelfall erfolgt keine Entscheidung durch die Steuerbehörde. Nur wenn die Steuerpflicht oder der Steuerabzug dem Grundsatz oder seiner Höhe nach umstritten ist, entscheidet die Steuerbehörde entsprechende Streitigkeiten durch Erlass einer Verfügung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 7 zu Art. 136 DBG). Art. 186 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG räumen dem Steuerpflichtigen und dem Schuldner für die Bestreitung des Steuerabzugs eine Frist bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres ein. Es handelt sich dabei um eine Verwirkungsfrist. Aus der Sicht des Quellensteuerpflichtigen bedeutet dies, dass für ihn der vom Schuldner der steuerbaren Leistung vorgenommene Quellensteuerabzug Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres in Rechtskraft erwächst. Danach kann der vorgenommene Quellensteuerabzug nur noch im Revisionsverfahren abgeändert werden, wenn der Pflichtige einen Revisionsgrund analog den in Art. 197 StG bzw. Art. 147 DBG genannten Revisionsgründen im ordentlichen Verfahren geltend machen kann und er diesen bei zumutbarer Sorgfalt nicht schon innert der Frist bis Ende März hätte vorbringen können. Für die Steuerbehörden hat die Qualifikation als Verwirkungsfrist zur Folge, dass sie nach Ende März nicht mehr auf den Quellensteuerabzug der früheren Kalenderjahre zurückkommen können. Sie dürfen sich darauf verlassen, dass die ihr eingereichten



Quellensteuerabrechnungen korrekt sind. Die Steuerbehörde trifft keine umfassende Prüfungspflicht in dem Sinne, dass sie von sich aus ohne konkreten Anlass vertiefte Abklärungen vornehmen müsste, um allenfalls unzutreffende Angaben von Steuerpflichtigen, von Schuldern steuerbarer Leistungen oder von Drittpersonen lückenlos zu erkennen. Die Veranlagungspraxis zeigt ausserdem, dass oft erst später festgestellt werden kann, dass Angaben zum in- oder ausländischen Wohnsitz, zum Zivilstand oder zur Anzahl der Kinder nicht den Tatsachen entsprechen (Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N 3 f. zu Art. 137 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 2 ff. zu Art. 137 DBG).

Nach Art. 119 Abs. 1 StG bzw. Art. 96 Abs. 1 DBG unterliegen im Ausland wohnhafte Empfänger von Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge der Quellensteuer. Quellensteuerpflichtig kann nur sein, wer als Empfänger von Vorsorgeleistungen "im Ausland wohnhaft" ist und damit im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalleistung in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt (mehr) hat (Zigerlig/Jud, a.a.O., N 3 zu Art. 96 DBG). Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder Aufenthalts einer natürlichen Person richtet sich dabei nach den gleichen Kriterien wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person demnach, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Das Hinterlegen der Schriften und Ausüben der politischen Rechte bilden – zusammen mit dem übrigen Verhalten der betreffenden Person – blosse Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz (vgl. BGE 123 I 289 E. 2a). Einen Aufenthalt in der Schweiz begründet eine natürliche Person, wenn sie in der Schweiz ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit mindestens neunzig Tage verweilt. Bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit genügt ein Verweilen von dreissig Tagen (vgl. Art. 3 Abs. 2 und 3 DBG; Zigerlig/Jud, a.a.O., N 3 zu Art. 98 DBG).

Wochenaufenthalter begründen an ihrem Arbeitsort keinen steuerrechtlichen Aufenthalt (Bauer-Balmelli/Omlin, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl. 2008, N 10 zu Art. 3 DBG).

bb) Am 10. September 2007 beantragte der Rekurrent und Beschwerdeführer bei der Pensionskasse der M einen Vorbezug aus den Mitteln der beruflichen Vorsorge (vgl.



act. 2/1). In der Folge schlossen er und die Pensionskasse am 27. Dezember 2007 bzw. 4. Januar 2008 einen entsprechenden Vertrag ab. Dabei wurde unter Ziffer 4 festgehalten, dass die Quellensteuer von Fr. 26'819.50 im Zeitpunkt der Auszahlung fällig und vom Vorbezug von Fr. 337'000.-- abgezogen wird (vgl. act. 2/2). Mit Schreiben vom 14. Januar 2008 kündigte die Pensionskasse der M die Zahlung per 15. Januar 2008 an und wies dabei den Quellensteuerabzug aus (vgl. act. 2/3). Sie ging dabei davon aus, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer seinen Wohnsitz in Deutschland hat und in der Schweiz lediglich als Wochenaufenthalter gemeldet ist (vgl. act. 6/2). Da der Rekurrent und Beschwerdeführer selbst angibt, sein Lebensmittelpunkt befinde sich bei seiner Ehefrau, welche in Deutschland wohne und arbeite (vgl. act. 1 S. 2), und er als Verwendungszweck des Vorbezugs den Kauf eines selbstgenutzten Einfamilienhauses, welches er im Gesamteigentum mit seiner Ehefrau besitzt, angegeben hat (vgl. act. 2/1), ist die Annahme der Pensionskasse, er habe seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in Deutschland, nachvollziehbar. Aufgrund der genannten Umstände traf auch die Vorinstanz keine weitere Prüfungspflicht in dem Sinne, dass sie von sich aus vertiefte Abklärungen hätte vornehmen müssen. Sie durfte sich vielmehr auf die Angaben des Schuldners abstützen. Ob sich der steuerrechtliche Wohnsitz zum Zeitpunkt der Kapitalleistung tatsächlich in der Schweiz oder in Deutschland befunden hat, kann dabei offen bleiben. Es wäre vielmehr am Rekurrenten und Beschwerdeführer gelegen, bei der Vorinstanz bis Ende März 2009 eine Verfügung im Sinn von Art. 186 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG zu erwirken, um den Quellensteuerabzug dem Grundsatz nach zu bestreiten, wenn er mit dem Quellensteuerabzug – und folglich mit der Annahme, sein Wohnsitz befinde sich in Deutschland – nicht einverstanden gewesen wäre. Die Quellensteuer im Umfang von Fr. 26'819.50 wurde demnach mit dem 31. März 2009 rechtskräftig. Ein Revisionsgrund nach Art. 197 StG bzw. Art. 147 DBG ist nicht ersichtlich. Insbesondere wusste der Rekurrent und Beschwerdeführer bereits am 30. Mai bzw. 2. Juni 2008, dass das Steueramt des Kantons Aargau ihn für die Kapitalleistung ordentlich veranlagten wird und demnach von einem steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz ausging.

c) aa) Kapitalleistungen von privatrechtlichen Vorsorgeleistungen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz unterliegen stets der Quellensteuer. Gemäss Art. 18 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete



der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62) steht dabei das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, dem Ansässigkeitsstaat zu. Art. 64 der St. Galler Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt: StV) bzw. Art. 11 Abs. 2 der Quellensteuerverordnung des Bundes (SR 642.118.2, abgekürzt: QStV) sehen daher vor, dass die erhobene Quellensteuer zinslos zurückzuerstatten ist, wenn der Empfänger der Kapitaleistung innerhalb von drei Jahren seit deren Fälligkeit einen entsprechenden Antrag stellt und dem Antrag eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde des anspruchsberechtigten Vertragsstaates beilegt, wonach diese von der Kapitaleistung Kenntnis hat (vgl. auch BGE 2A.54/2003 vom 30. April 2004 E. 3).

bb) Die Quellensteuer wurde mit der Auszahlung der Kapitaleistung und damit am 15. Januar 2008 fällig (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 17 zu Art. 161 DBG). Der Antrag auf Rückerstattung hätte daher bis Mitte Januar 2011 gestellt werden müssen. Das Gesuch des Rekurrenten und Beschwerdeführers vom 15. November 2011 (vgl. act. 6/3) erfolgte damit offensichtlich verspätet, weshalb die Vorinstanz zu Recht nicht darauf eintrat. Aus diesem Grund können auch die Folgen der fehlenden Bestätigung des ausländischen Wohnortes über die Kenntnis der Kapitaleistung offen bleiben. Weiter hat der Rekurrent und Beschwerdeführer mit seinen widersprüchlichen Angaben zu seinem Wohnsitz und seinem Lebensmittelpunkt selbst veranlasst, dass bei der Auszahlung der Kapitaleistung eine Quellensteuer erhoben wurde (vgl. oben E. 3b/bb). Schliesslich ist der Einwand, die Frist von drei Jahren sei unzulässig, unbegründet. Eine Befristung ist grundsätzlich zulässig. So verwies das Bundesgericht im Urteil 2A.54/2003 vom 30. April 2004 ausdrücklich auf Art. 11 Abs. 2 QStV (E. 3), der wie Art. 64 StV eine Frist von drei Jahren vorsieht. Im Übrigen ist in der Lehre und Rechtsprechung als allgemeiner Grundsatz des schweizerischen Verwaltungsrechts anerkannt, dass öffentlichrechtliche Forderungen auch dann, wenn das Gesetz es nicht vorsieht, durch Zeitablauf erlöschen. Das Bundesgericht erachtete dabei eine Frist von fünf Jahren bei Fehlen einer gesetzlichen Grundlage nicht als willkürlich (BGE 124 I 247 E. 5 mit weiteren Hinweisen).

d) Zusammenfassend ist ein allfälliger Rückerstattungsanspruch verwirkt, weshalb sowohl der Rekurs als auch die Beschwerde abzuweisen sind.



4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens dem Rekurrenten und Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Da das Rekurs- und Beschwerdeverfahren in einem Entscheid behandelt werden, ist eine Entscheidgebühr von je Fr. 600.-- (insgesamt Fr. 1'200.--) angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'600.-- ist mit dem Kostenanteil des Rekurrenten und Beschwerdeführers zu verrechnen. Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, dem Rekurrenten und Beschwerdeführer Fr. 400.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Der Rekurrent und Beschwerdeführer bezahlt die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je Fr. 600.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von total Fr. 1'600.--.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, dem Rekurrenten und Beschwerdeführer Fr. 400.-- zurückzuerstatten.