



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Diana Oswald, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 22. April 2024 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____

Rekurrent

vertreten durch B. _____ AG

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

weiter verfahrensbeteiligt:

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

betreffend

Quellensteuer 2019

(Rückerstattung / Revision)

A 2022 22

A.

A.a A. _____ war seit dem 1. Juli 2018 bei der C. _____ AG, D. _____/ZG, als Geschäftsführer angestellt, wobei er von der Arbeitgeberin für einen befristeten Zeitraum von drei Jahren nach Russland entsandt wurde. Vom 1. Januar 2019 bis zum 27. Juli 2019 hatte er seinen zivilrechtlichen Wohnsitz in Deutschland, wo seine Familie verblieb. Per 28. Juli 2019 zog er mit letzterer nach Russland, wo er bis zum 20. April 2022 seinen zivilrechtlichen Wohnsitz hatte (Rek-act. 2 E. 1, 4 S. 1; act. 1 S. 5, 5 S. 2). Die Schweizer Arbeitgeberin lieferte auf dem gesamten Bruttolohn 2019 Quellensteuern ab (vgl. StV-act. 1). Diese wies sie jeweils auf den monatlichen Lohnabrechnungen aus (Rek-act. 3). Mangels anderweitiger Hinweise verfügte die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Quellensteuern 2019 quartalsweise entsprechend dem von der Arbeitgeberin abgerechneten Lohn am 11. April 2019, 3. Juli 2019, 9. Oktober 2019 und 17. Januar 2020 (StV-act. 2). Weder der Steuerpflichtige noch seine Arbeitgeberin verlangten bis zum 31. März 2020 eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht im Sinne von Art. 137 Abs. 1 DBG und § 101 Abs. 1 StG.

A.b Mit Schreiben datierend vom 16. Dezember 2020 (Postaufgabe gemäss der Steuerverwaltung am 22. Dezember 2020) beantragte der Steuerpflichtige eine teilweise Rückerstattung der erhobenen Quellensteuern 2019 zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung (Rek-act. 4). Dabei machte er erstmals geltend, er habe im Jahr 2019 lediglich an neun Tagen in der Schweiz gearbeitet, was er mit einem "Calendar Report", datiert vom 11. November 2020, belegte (Rek-act. 4 S. 6). Die Steuerverwaltung nahm das Schreiben als Revisionsgesuch entgegen. Mit Verfügung vom 8. Juni 2021 trat sie darauf zufolge verpasster Revisionsfrist nicht ein (Rek-act. 5). Hiergegen erhob der Steuerpflichtige am 6. Juli 2021 Einsprache. Er beantragte die Neuveranlagung der Quellensteuern 2019: Das Erwerbseinkommen sei lediglich anknüpfend an den effektiv in der Schweiz geleisteten neun Arbeitstagen zu besteuern, die Wohnzulage in Höhe von Fr. _____ (enthalten in Ziff. 1 des Lohnausweises) sei vollständig von der Besteuerung in der Schweiz auszunehmen und es sei der Quellensteuertarif B1N anzuwenden (Rek-act. 6).

A.c Mit Einspracheentscheid vom 15. September 2022 hiess die Steuerverwaltung das Korrekturbegehren hinsichtlich des anwendbaren Quellensteuertarifs unter Verweis auf BGE 135 II 274 (und die [Verjährungs-]Frist von fünf Jahren) gut. Ansonsten wies sie die Einsprache ab (Rek-act. 2).

- B. Mit Rekurs vom 14. Oktober 2022 beim Verwaltungsgericht des Kantons Zug erneuerte A. _____ seine im Einspracheverfahren gestellten Begehren. Zusätzlich beantragte er eventualiter die Ausnahme seines Erwerbseinkommens von der Besteuerung für die Periode vom 1. Januar bis 27. Juli 2019 unter dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland (act. 1).
- C. Den Kostenvorschuss von Fr. 4'500.– bezahlte A. _____ fristgerecht (act. 2 f.).
- D. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug schloss mit Vernehmlassung vom 2. Dezember 2022 auf Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei (act. 5).
- E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragte am 22. Dezember 2022 die Abweisung des Rekurses (act. 8).
- F. Am 23. Dezember 2022 liess das Gericht dem Rekurrenten die eingegangenen Vernehmlassungen zukommen und gab ihm Gelegenheit zur Einreichung einer Replik bis zum 26. Januar 2023 (act. 9), wovon er indes keinen Gebrauch machte.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Die Quellensteuer ist nicht eine eigenständige Steuerart, sondern eine Steuererhebungsart der Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern auf dem Erwerbseinkommen (vgl. § 94 des Steuergesetzes [StG; BGS 632.1]; Art. 33 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 26 Rz. 83). Gegen eine Entscheidung über die Quellensteuer können die steuerpflichtige Person und die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung die Rechtsmittel gemäss den Bestimmungen der ordentlichen Veranlagung erheben (§ 103 StG; vgl. Art. 139 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Gemäss Art. 140 Abs. 1 DBG kann gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erhoben werden. Nach § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den

Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 StG kann gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich beim Verwaltungsgericht Rekurs erhoben werden. Der Rekurs muss Antrag und Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff beide Rechtsmittel umfasst.

1.2 Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 15. September 2022 (frühestens zugestellt am Folgetag) wurde am 14. Oktober 2022 der schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht. Er entspricht sodann den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2.

2.1 Am 1. Januar 2021 ist im Bund und im Kanton Zug die Revision der Bestimmungen über die Quellensteuer in Kraft getreten (Art. 83 ff. DBG; § 79 ff. StG; vgl. AS 2018 1813; BBl 2015 657). Der vorliegende Streit betrifft die Steuerperiode 2019 und ist nach dem damals in Kraft stehenden Recht zu beurteilen. Die Erlasse werden nachfolgend in der damals geltenden Fassung zitiert.

2.2 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonomer Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Daraus folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen –

ganz oder teilweise – gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

3. Vorliegend ist umstritten, ob die rechtskräftigen Steuerveranlagungen dahingehend zu revidieren sind, dass die Quellensteuer nur pro rata der neun in der Schweiz geleisteten Arbeitstagen erhoben werden könnte.

4.

4.1 Der Rekurrent bringt im Wesentlichen vor, um eine offensichtliche pönale Doppelbesteuerung des Erwerbseinkommens 2019 mit Russland zu vermeiden, sei am 16. Dezember 2020 ein Antrag zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung gestellt worden. Diesen habe die veranlagende Steuerbehörde in ein Revisionsgesuch umqualifiziert. Sie habe fälschlicherweise die Bezahlung der russischen Steuer am 26. August 2020 als fristauslösendes Ereignis für den Beginn der Revisionsfrist angesehen. Die Bezahlung von Steuern stelle aber noch keine finale Steuerposition seitens der russischen Steuerbehörden dar und sei daher als Revisionsgrund ungeeignet. Die am 26. August 2020 eingereichte russische Steuererklärung sei, nachdem innert der Frist von drei Monaten keine Beanstandungen durch die russischen Steuerbehörden erfolgten (eine Schlussveranlagung sei nicht ausgestellt worden), erst per 26. November 2020 in Rechtskraft erwachsen, womit aus bilateraler Sicht zwischen der Schweiz und Russland erst ab diesem Zeitpunkt ein Revisionsgrund bestehe. Zudem handle es sich vorliegend um eine Dreieckskonstellation zwischen der Schweiz, Deutschland und Russland, mit zusätzlichem Ansässigkeitswechsel während des betroffenen Steuerjahrs. Somit könne eine Revisionsfrist nur zu laufen beginnen, wenn in sämtlichen betroffenen Ländern die finale steuerliche Position feststehe. In Deutschland sei der finale Steuerbescheid am 2. Juni 2022 ergangen. Sollte die Revisionsfrist mit Russland als nicht eingehalten erachtet werden, sei dennoch eventualiter das Erwerbseinkommen (für Nicht-Schweizer Arbeitstage) für die Periode vom 1. Januar 2019 bis 27. Juli 2019 (Periode mit unbeschränktem Wohnsitz in Deutschland) in der Schweiz von der Besteuerung entsprechend der "Kann-Besteuerung" in Art. 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-DE; SR 0.672.913.62) auszunehmen (act. 1).

4.2

4.2.1 Die Rekursgegnerin führt im Wesentlichen aus, mit Bezug auf *interkantonale* Sachverhalte habe das Bundesgericht zwar wiederholt offengelassen, ob eine aktuelle interkantonale Doppelbesteuerung einen (verfassungsunmittelbaren) Revisionsgrund darstelle. Klar sei aber, dass Steuerpflichtige bereits mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons – und nicht erst nach deren Rechtskraft – Kenntnis der Doppelbesteuerung und damit eines allfälligen Revisionsgrundes erlangen würden. Liege eine *internationale* Doppelbesteuerung mit einem DBA-Staat vor, könne die steuerpflichtige Person im Rahmen eines Verständigungsverfahrens darauf hinwirken, dass die Doppelbesteuerung beseitigt werde (Art. 26 DBA CH-DE und Art. 25 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA CH-RU; SR 0.672.966.51]). Ob bereits die internationale Doppelbesteuerung als solche (ohne Verständigungsvereinbarung) als Revisionsgrund qualifiziere, sei höchstrichterlich noch ungeklärt. Was den Fristenlauf betreffe, rechtfertige es sich, die Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung analog anzuwenden. Würden – wie im vorliegenden Fall – drei Staaten einen Besteuerungsanspruch erheben, beginne die Revisionsfrist zu laufen, sobald die steuerpflichtige Person Kenntnis davon habe, dass zwischen zwei Staaten eine Doppelbesteuerung resultiere. Wenn der Rekurrent in seiner russischen Steuererklärung die Einkünfte, die bekanntermassen bereits in der Schweiz an der Quelle besteuert worden seien, als in Russland steuerbar deklariere, habe er spätestens dann sichere Kenntnis von einer drohenden Doppelbesteuerung. Entsprechend habe die Revisionsfrist spätestens am 26. August 2020 zu laufen begonnen, womit das sinn-gemässe Revisionsgesuch vom 22. Dezember 2020 zu spät erfolgt sei.

Nebst der verpassten Revisionsfrist scheitere die Revision aber auch am Ausschlussgrund der zumutbaren Sorgfalt gemäss § 139 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG. Der Rekurrent habe im Jahr 2019 keinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz gehabt und sei offenbar an lediglich neun Tagen daselbst tätig gewesen. Hinweise auf diese – an sich unbestrittene – Sachlage seien der Steuerverwaltung aber bis zum Verfügungszeitpunkt nicht mitgeteilt worden. In Russland, wo der Rekurrent ab dem 28. Juli 2019 mit seiner gesamten Familie steuerlich ansässig gewesen sei, habe er im Jahr 2019 insgesamt 232.5 Tage, darunter 183.5 Arbeitstage, verbracht. Angesichts dessen sei es ihm, bzw. seiner fachkundigen Steuervertretung, zweifellos bekannt gewesen, dass seine Unterstellung unter die russische Steuerpflicht eine umfassende sein werde. Bei dieser Ausgangslage hätte es ihm obliegen, das ordentliche Verfahren zu nutzen um gemäss § 101 Abs. 1 StG

bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG fristgerecht bis 31. März 2020 eine Tarifkorrektur mit Freistellung der Auslandtage zu beantragen. Dieses Versäumnis könne nicht revisionsweise korrigiert werden. Vor diesem Hintergrund erübrige sich eine Stellungnahme zum Eventualantrag. Gleichwohl sei darauf hinzuweisen, dass zwischen der Schweiz und Deutschland keine internationale Doppelbesteuerung bestehe, nachdem Deutschland die aus der Schweiz erhaltenen Einkünfte antragsgemäss unter Progressionsvorbehalt freigestellt habe. Unter Berücksichtigung des Geltungsbereichs des DBA CH-DE sei ausgeschlossen, die Doppelbesteuerung zwischen der Schweiz und Russland unter Berufung auf Art. 15 Abs. 4 DBA CH-DE zu beseitigen (act. 5).

4.2.2 Die ESTV hält ergänzend fest, der Umstand, dass die Besteuerung durch die Russische Föderation gegenüber der Besteuerung an der Quelle in der Schweiz eine Doppelbesteuerung bewirke, sei keineswegs eine neu entdeckte erhebliche Tatsache im Sinne von Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG. Die tatsächlichen Verhältnisse der zu veranlagenden Steuerperiode seien nicht umstritten. Der Sachverhalt der massgebenden Steuerperiode 2019 werde durch die Bezahlung der Steuern in der Russischen Föderation durch den Steuerpflichtigen im August 2020 nicht verändert. Hinzu komme der Ausschlussgrund der zumutbaren Sorgfalt gemäss Art. 147 Abs. 2 DBG. Vorliegend hätte der Steuerpflichtige gestützt auf Art. 137 Abs. 1 DBG bis zum 31. März 2020 von der Veranlagungsbehörde eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht in der Schweiz verlangen und auf eine mögliche internationale Doppelbesteuerung hinweisen können. Auch im internationalen Verhältnis müsse der Steuerpflichtige gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seine steuerlich relevanten subjektiven und objektiven Verhältnisse kennen. Spätestens im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung in der Russischen Föderation habe er zweifellos von der latenten internationalen Doppelbesteuerung Kenntnis gehabt. Wie die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung des Kantons Zug weiter zu Recht festhalte, könne eine rechtskräftige internationale Doppelbesteuerung regelmässig nur durch ein Verständigungsverfahren beseitigt werden. Der Steuerpflichtige könne gemäss Art. 25 Abs. 1 DBA CH-RU den Fall innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Massnahme, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führe, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, in dem er ansässig sei bzw. in welchem er zur Zeit der Besteuerung ansässig gewesen war, d.h. im vorliegenden Fall in der Russischen Föderation (act. 8).

5.

5.1 Das System der Quellenbesteuerung beruht grundsätzlich auf der Selbstveranlagung. Vorliegend bildete denn auch die Deklaration der Arbeitgeberin Grundlage für die quartalsweise erlassenen Verfügungen der Steuerverwaltung (StV-act. 2), womit sich diese aber noch nicht in den Bereich eines gemischten Verfahrens begeben und insbesondere nicht über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verfügt hat. Gemäss einem allgemeinen Grundsatz können solche formlosen und unbegründeten Verfügungen, wie sie hier vorliegen, erst rechtsbeständig werden, sobald anzunehmen ist, die betroffene Person habe sich "nach Ablauf einer nach den Umständen zu bemessenden Überlegungs- und Prüfungsfrist mit einer getroffenen Regelung abgefunden". Dem Betroffenen ist in solchen Fällen i.d.R. etwas mehr Zeit zuzugestehen, um sich über Tragweite und Inhalt des Verwaltungsaktes und dessen Anfechtung klarzuwerden, insbesondere Rückfragen zu tätigen und ggf. eine Begründung zu verlangen (vgl. ähnlich auch BGE 148 V 427 E. 4.1 mit Hinweisen).

Für den Bereich der Quellensteuer wird gesetzlich konkretisiert, wann davon auszugehen ist, der Bürger habe sich mit einer getroffenen Regelung abgefunden und es sei diese demnach als rechtsbeständig zu betrachten. Innert ordentlicher Frist bis Ende März des auf die Fälligkeit folgenden Jahres hat der Steuerpflichtige oder die Schuldnerin der Leistung Zeit, der Steuerverwaltung zu beantragen, sie möge Bestand und Umfang der Steuerpflicht näher überprüfen und hierüber verfügen (Art. 137 Abs. 1 DBG und § 101 Abs. 1 StG). Dieser ordentliche Verfahrensweg hätte dem Rekurrenten hier bis zum 31. März 2020 offen gestanden, um die Steuerverwaltung über die – ihm naturgemäss von Anfang an bekannte – Tatsache zu orientieren, dass er in der Schweiz lediglich während weniger Tage im Jahr eine Erwerbstätigkeit ausübte (nota bene bestand offenbar bereits seit 2018 eine Arbeitstätigkeit [auch] in Russland, vgl. vertragliche Regelung Rek-act. 4). Gestützt auf eine entsprechende Angabe hätte die Steuerverwaltung den Umfang der Steuerpflicht alsdann neu festzusetzen gehabt.

5.2 Vorliegend war die Frist von Art. 137 Abs. 1 DBG und § 101 Abs. 1 StG (i.c. 31. März 2020) offensichtlich und unbestritten bei Einreichung des "Antrags auf Rückerstattung der Quellensteuer" im Dezember 2020 (Rek-act. 4) bereits abgelaufen. Vor ihrem Ablauf war der Steuerbehörde weder Mitteilung gemacht worden über den Umfang der Arbeitstätigkeit in der Schweiz, noch hatte der Steuerpflichtige um Verfügung über Bestand und Umfang seiner Steuerpflicht ersucht. Eine Abänderung der vorgenommenen Quellensteuerveranlagungen war demnach nur noch bei Vorliegen eines Rückkommens-

titels möglich. Ausnahme hiervon bildete die Anpassung beim anwendbaren Steuertarif (vgl. etwa BGer 2C_601/2010 vom 21. Dezember 2010 E. 2.2 f.; BGE 135 II 274 E. 5.4). Diese hat die Steuerverwaltung denn auch mit Einspracheentscheid vom 15. September 2022 vorgenommen (Rek-act. 2); sie ist hier nicht mehr strittig.

5.3 Bezüglich Korrekturbegehren, die sich auf die Anzahl der physisch in der Schweiz geleisteten Arbeitstage beziehen, geht das Bundesgericht – anders als bei blossen Tarifkorrekturen – davon aus, es sei die Frage nach der Steuerpflicht in der Schweiz (Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG) an sich tangiert, d.h. die Ausscheidung von im Ausland geleisteten Arbeitstagen gemäss innerstaatlichem Recht (vgl. dazu auch Kreisschreiben Nr. 45 der ESTV vom 12. Juni 2019, Ziff. 3.2.2 und 6.7). Solche Begehren unterstehen demnach der Frist bis Ende März des auf die Fälligkeit folgenden Jahres (zum Ganzen: etwa BGer 2C_1017/2015 vom 9. März 2017 E. 2.2). Danach können sie nur noch bei Vorliegen eines Revisionsgrundes korrigiert werden.

5.3.1 Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden u.a. wenn nachträglich erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG bzw. § 139 Abs. 1 lit. a StG). Gemäss Art. 147 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 StHG bzw. § 139 Abs. 2 StG ist zudem eine Revision ausgeschlossen, wenn die um Revision ersuchende Partei als Revisionsgrund etwas vorbringt, das sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Begründung für diese gesetzliche Einschränkung ist darin zu finden, dass die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel ausgestaltet ist. Sie greift gegenüber den ordentlichen Rechtsmitteln nur in zweiter Linie und ist subsidiärer Natur. Sie steht nicht zur Verfügung, um rechtskräftige Entscheide jederzeit infrage zu stellen oder frühere prozessuale Versäumnisse zu beheben (BGer 9C_674/2021 vom 20. März 2023 E. 3.3.5; vgl. auch BGE 142 II 433 E. 3.1 zum strengen abgaberechtlichen numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen).

5.3.2 In casu ist bereits – mit der ESTV – das Vorliegen eines Revisionsgrundes zu verneinen. Insbesondere handelt es sich beim Umfang der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit offensichtlich nicht um eine neu entdeckte Tatsache. Daran ändert nichts, dass sie durch den Steuerpflichtigen erstmals im Dezember 2020 der Steuerbehörde zur Kenntnis gegeben wurde, obwohl ihm spätestens bei Erhalt der monatlichen Lohnabrechnungen

bewusst sein musste, dass die Quellensteuer auf seinem gesamten Einkommen erhoben wurde. Ebenfalls keine erhebliche neue Tatsache stellt die – nota bene allerspätestens im August 2020 mit hinlänglicher Sicherheit absehbare – Besteuerung durch die Russische Föderation dar: Tatsächlich geht es vorliegend letztlich um eine Frage der quellensteuerrechtlichen "Steuerpflicht", deren Umfang bereits nach unilateralem (innerstaatlichem) Recht durch Ausscheidung der vom Rekurrenten im Ausland verbrachten Arbeitstage zu bestimmen gewesen wäre, sich somit nicht erst aus der Anwendung doppelbesteuerungsrechtlicher Bestimmungen ergibt (vgl. Art. 91 ff. DBG, Art. 35 StHG bzw. § 88 ff. StG). Entsprechend kann der Rekurrent hier denn auch weder aus dem DBA CH-RU noch aus dem DBA CH-DE (wobei Deutschland die betreffenden Einkünfte offenbar ohnehin freigestellt hat, vgl. oben E. 4.2.1) etwas für sich ableiten, bietet doch auch das Abkommensrecht den Steuerpflichtigen grundsätzlich keinen Schutz davor, die Folgen ihrer eigenen Versäumnisse in den einzelnen innerstaatlichen Veranlagungsverfahren tragen zu müssen. Diesbezügliche Weiterungen erübrigen sich.

5.3.3 Selbst wenn indes in der Tatsache der effektiven internationalen Doppelbesteuerung eine neue Tatsache und mithin ein Revisionsgrund zu erblicken wäre, scheiterte eine Revision daran, dass der Rekurrent die entsprechenden Korrekturbegehren bei Aufwenden der zumutbaren Sorgfalt grundsätzlich bereits in einem ordentlichen Verfahren hätte einbringen können und müssen (vgl. E. 5.1 hiervor). Sein diesbezügliches prozessuales Versäumnis kann er nicht auf dem Weg der Revision korrigieren (vorne E. 5.3.1). Die Praxis stellt im Grundsatz hohe Anforderungen an die erforderliche Sorgfalt, namentlich bildet Rechtsunkenntnis keinen hinreichenden Revisionsgrund (Reich, a.a.O., § 26 Rz. 121). Wie kantonale Steuerverwaltung und ESTV zu Recht ausführen, wäre es dem Rekurrenten ohne Weiteres möglich gewesen, die physisch in der Schweiz geleisteten Arbeitstage sowie die Höhe der Wohnzulage den hiesigen Steuerbehörden bis zum 31. März 2020 zu melden und damit eine Korrektur im dafür gesetzlich vorgesehenen Verfahren gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG und § 101 Abs. 1 StG zu erwirken. Zur Thematik des Revisionsausschlussgrundes der eigenen Nachlässigkeit nach Art. 147 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG äussert sich der fachkundig vertretene Rekurrent im vorliegenden Verfahren – auch nach ausdrücklicher Einräumung einer Replikfrist (act. 9) – nicht.

5.3.4 Hinzu kommt, dass – spätestens – mit Abgabe der russischen Steuererklärung (nota bene durch fachkundige, berufsmässige Steuervertreter) und Abführen der dortigen Steuer am 26. August 2020 ebenfalls auf dem gesamten Einkommen abzüglich der in der Schweiz geleisteten Arbeitstage nicht nur zumutbare, sondern auch tatsächliche Kenntnis

bestanden haben muss über die drohende doppelte Besteuerung. Wie die kantonale Steuerverwaltung sowie auch die ESTV korrekt festhalten, muss dabei die Steuer noch nicht rechtskräftig veranlagt sein, sondern bloss der konkurrierende Steueranspruch bekannt sein, damit revisionsweise eine Rückforderung geltend gemacht werden kann (BGer 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 4.2.2; VGer ZG A 2020 8 vom 29. Juni 2021 E. 6.3). Darauf kann verwiesen werden; diese Rechtslage erkennt augenscheinlich denn auch der Rekurrent selber (act. 1 S. 6 Ziff. 4 i.f.). Die 90-tägige Revisionsfrist hätte mithin am 24. November 2020 geendet, womit das erst im Dezember 2020 eingereichte Revisionsgesuch so oder anders klar verspätet gewesen wäre.

5.4 Lediglich der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass auf die vorliegende Konstellation die in BGE 149 II 354 publizierte Rechtsprechung (zur nurmehr zurückhaltend anzunehmenden Verwirkung des Beschwerderechts bei *interkantonal*er Doppelbesteuerung) in doppelter Hinsicht nicht einschlägig ist: Einerseits ist die internationale Doppelbesteuerung im Gegensatz zur interkantonalen Doppelbesteuerung nicht bereits qua Verfassungsrecht (Art. 127 Abs. 3 BV) verboten. Andererseits betrifft der nämliche Entscheid gerade nicht das – ausserordentliche – Verfahren der Revision rechtskräftiger Entscheide, sondern die Verwirkung der Beschwerdebefugnis bezogen auf den ordentlichen Rechtsmittelweg. Daraus, dass das Bundesgericht bezogen auf letztere Konstellation seine bisherige, für die Steuerpflichtigen ausserordentlich strenge Verwirkungspraxis aufgibt, kann vorliegend für das Revisionsverfahren und den dort bislang geltenden Massstab der "zumutbaren Sorgfalt" im vorangegangenen ordentlichen Verfahren nichts abgeleitet werden.

5.5 Das erst am 1. Januar 2022 in Kraft getretene Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG; SR 672.2) ist auf den vorliegenden Fall bereits deshalb nicht anwendbar, weil – soweit ersichtlich – ein Verständigungsverfahren in Russland (als Ansässigkeitsstaat) nicht eingeleitet wurde. Entsprechend kann offen bleiben, ob Art. 19 (wohl: i.V.m. Art. 23 Abs. 1) dieses Gesetzes tatsächlich dazu führt, dass der Ausschlussgrund der zumutbaren Sorgfalt nach Art. 51 Abs. 2 StHG im internationalen Verhältnis nicht mehr zur Anwendung kommt, wie dies durch einzelne Autoren vertreten wird (vgl. etwa Martin E. Looser, Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl. 2022, Art. 51 StHG N 24d). Wahrscheinlicher erscheint – nachdem ohnehin auf (erfolgreiche) Verständigung bzw. vollumfängliche Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung kein durchsetzbarer Rechtsanspruch besteht –, dass mit der genannten Be-

stimmung lediglich zum Ausdruck gebracht werden sollte, dass der Einhaltung der zumutbaren Sorgfalt durch den Steuerpflichtigen nur einmalig, nämlich im Rahmen des Verständigungsverfahrens zwischen den beteiligten Behörden, Rechnung zu tragen ist, und – Verständigung vorausgesetzt – diese alsdann umzusetzen ist, ohne zweite Prüfung durch die zuständige kantonale Steuerbehörde im Zuge der Revision der ursprünglichen Veranlagung (vgl. in ähnlichem Sinne wohl Betschart/Hildebrand, Das Verständigungsverfahren nach StADG, SteuerRevue 3/2022, S. 182).

6. Zusammenfassend erweist sich der vorliegende Rekurs nach dem Ausgeführten als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

7.1 Gemäss § 120 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG werden die amtlichen Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Sie ist in Anbetracht des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache sowie des Streitwerts zu bestimmen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Sie wird vorliegend angesichts des hohen Streitwerts von rund Fr. 66'500.– auf Fr. 4'500.– festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

7.2 Der unterliegende Rekurrent hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde und der Rekurs werden abgewiesen.
2. Die Spruchgebühr von Fr. 4'500.– wird dem Rekurrenten auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Vertreterin des Rekurrenten (im Doppel; mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, sowie (im Dispositiv, zum Vollzug von dessen Ziffer 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 22. April 2024

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Die Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am