

BGE 149 II 34

Bundesgericht (BGE), 2022-05-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_149 II 34](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_149_II_34)

FR: ATF 149 II 34

IT: DTF 149 II 34

Regeste

Regeste Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA; Art. 40 Abs. 3 DBG; Umrechnung der Arbeitseinkünfte eines Grenzgängers; keine Diskriminierung. Wenn eine in der Schweiz ansässige Person den Wohnsitz in der Schweiz aufgibt und zu einem späteren Zeitpunkt in derselben Steuerperiode in der Schweiz eine neue Tätigkeit als Grenzgänger aufnimmt, kann sie zwar eine ordentliche Veranlagung der Arbeitseinkünfte aus der Schweiz verlangen, sofern die praxisgemässen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Die Arbeitseinkünfte sind für die unterjährige Steuerperiode nach Art. 40 Abs. 3 DBG zur Satzbestimmung auf zwölf Monate umzurechnen. Darin liegt keine Diskriminierung, die gegen das FZA verstossen würde (E. 6).

Erwägungen

E. 4.1

Die Unterinstanz und ihr folgend die Vorinstanz haben erkannt, dass der Beschwerdeführer für die Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die D. AG ab dem 19. September 2017 bis am 27. Dezember 2017 die Kriterien der Rechtsprechung zur Quasiansässigkeit (BGE 140 II 167 ff.) erfüllt und infolgedessen im ordentlichen Verfahren zu veranlagten war. Dies, obschon er seinen Wohnsitz im Ausland hatte und demgemäss als Grenzgänger nach aArt. 91 DBG (SR 642.11) der Quellensteuer unterlag, die nach aArt. 99 DBG eigentlich an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Einkommens- und Vermögenssteuern tritt.

E. 4.2

Die Unterinstanz stellte für die Satzbestimmung auf die gesamten (globalen) Einkünfte ab, die der Beschwerdeführer im Jahr 2017 erzielt hatte und nahm sinngemäss eine dauerhafte (Quasi-)Ansässigkeit des Beschwerdeführers in der Schweiz für das Steuerjahr 2017 an.

E. 4.3

Die Vorinstanz ging demgegenüber davon aus, dass die unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers in der Schweiz mit dem Wegzug nach Österreich per 30. Juni 2017 nach Art. 8 Abs. 2 DBG geendet hatte. Mit der Aufnahme der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der D. AG habe der Beschwerdeführer infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit per 19. September 2017 eine neue, beschränkte Steuerpflicht begründet, die bis zum 27. Dezember 2017 dauerte. Die Lohnzahlungen, die der Beschwerdeführer aus der BGE 149 II 34 S. 37 Anstellung bei der D. AG bezog, stufte sie als regelmässig fliessende Einkünfte ein. Deshalb rechnete sie diese Einkünfte zur Satzbestimmung gemäss Art. 40 Abs. 3 DBG auf zwölf Monate um.

E. 5.1

Zwischen den Parteien ist nicht mehr umstritten (vgl. oben Bst. B.), dass die Situation des gebietsfremden Beschwerdeführers während seiner Tätigkeit als Grenzgänger (19. September 2017 bis 27. Dezember 2017) ausnahmsweise mit derjenigen eines gebietsansässigen Arbeitnehmers vergleichbar war und er deshalb gestützt auf Art. 9 Abs. 2 Anhang I des Abkommens vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (FZA; SR 0.142.112.681) Anspruch darauf hat, dass ihm für diese Zeit dieselben steuerlichen Vergünstigungen gewährt werden müssen wie einem gebietsansässigen Arbeitnehmer (vgl. zur ausnahmsweisen Vergleichbarkeit der Situationen von gebietsansässigen und gebietsfremden Personen BGE 140 II 167 E. 4.1, BGE 140 II 141 E. 7.1.1; BGE 136 II 241 E. 13.3 und 15.1 mit Hinweisen und unten, E. 6.4.1). Ebenso unbestritten ist, wie bereits erwähnt, die daraus resultierende Folge, dass der Beschwerdeführer antragsgemäss im Kanton Thurgau nachträglich im ordentlichen Verfahren zu veranlassen war.

E. 5.2

Der Beschwerdeführer ist jedoch der Ansicht, dass die Vorinstanz das satzbestimmende Einkommen nicht durch Hochrechnung gemäss Art. 40 Abs. 3 DBG hätte bestimmen dürfen. Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, die gesamte Dauer der (aus seiner Sicht:) "Quasi-Ansässigkeit" sei mitzuberücksichtigen. Er bezieht sich dabei explizit auf "die Zeit mit Hauptwohnsitz in U."; also ab 1. Juli 2017; diese sei für die Satzbestimmung als "eine Steuerperiode zu betrachten".

E. 5.3

Demgegenüber rechnet die Vorinstanz das satzbestimmende Einkommen aus den letzten drei Monaten des Jahres 2017 (19. September 2017 - 27. Dezember 2017) hoch, also ab dem Zeitpunkt, als der Beschwerdeführer im Kanton Thurgau nach Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland effektiv arbeitstätig wurde. Es stellt sich die Frage, ob für das satzbestimmende Einkommen auf die drei Monate effektive Arbeitstätigkeit im Herbst 2017 abzustellen oder aber bereits die Zeitspanne 1. Juli 2017 bis 18. September 2017 miteinzubeziehen ist. BGE 149 II 34 S. 38

E. 6

Zu prüfen ist die Satzbestimmung anhand des nationalen Rechts wie auch vor dem vom Beschwerdeführer angerufenen Freizügigkeitsabkommen.

E. 6.1

In Erinnerung zu rufen ist zunächst der massgebliche Sachverhalt, der dann rechtlich gewürdigt wird, sowohl für die Arbeitstätigkeit in Zürich bis Ende Juni 2017 (E. 6.1.1), die Zeit im Ausland ohne Tätigkeit in der Schweiz (E. 6.1.2) sowie die Arbeitstätigkeit bis gegen Ende des Steuerjahres 2017 in V. (E. 6.1.3).

E. 6.1.1

Die Vorinstanz stellt - das ist eine Sachverhaltsfrage - fest, dass der Beschwerdeführer nach seiner Tätigkeit in Zürich die Schweiz am 30. Juni 2017 definitiv verlassen hat und es erfolgte eine Steuerschlussrechnung durch den Kanton Zürich. Im Übrigen stellt sich der Beschwerdeführer auch selber auf den Standpunkt, es liege eine "abgeschlossene unterjährige Steuerperiode" vor, die mit dem Wegzug nach U. geendet habe. In der Tat hält sich der Beschwerdeführer gemäss den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen seit

dem Wegzug aus Zürich im Ausland - in U. - auf. Der Beschwerdeführer war damit bis Ende Juni 2017 im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig. Per Mitte 2017 zog er definitiv aus der Schweiz weg, und er schloss damit seine (unbeschränkte) Steuerpflicht in der Schweiz auf den 30. Juni 2017 ab (Art. 8 Abs. 2 DBG).

E. 6.1.2

Die Vorinstanz hat sodann nach der Beendigung der Arbeitstätigkeit in Zürich und dem Wegzug nach U. ab Ende Juni 2017 in tatsächlicher Hinsicht keinerlei Arbeitstätigkeit des Beschwerdeführers in der Schweiz festgestellt. Ab dieser Zeit bestand gestützt auf die vorinstanzlichen und für das Bundesgericht verbindlichen Sachverhaltsfeststellungen kein Steueranknüpfungstatbestand. In den Monaten zwischen dem Wegzug aus dem Kanton Zürich und der Aufnahme der Erwerbstätigkeit im Kanton Thurgau bestand damit keine Steuerhoheit der Schweiz.

E. 6.1.3

Erst später, am 19. September 2017, nahm der Beschwerdeführer eine vorübergehende Erwerbstätigkeit im Kanton Thurgau auf. Diese endete am 27. Dezember 2017. Der Beschwerdeführer schuf damit einen neuen Steueranknüpfungstatbestand durch die Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit. Dadurch wurde er in der Schweiz vorübergehend beschränkt steuerpflichtig BGE 149 II 34 S. 39 (Art. 5 Abs. 1 lit. a und Art. 8 Abs. 1 DBG). Diese beschränkte Steuerpflicht endete am 27. Dezember 2017.

E. 6.2

Zusammenfassend bestand beim Beschwerdeführer demnach eine Steuerpflicht infolge Ansässigkeit in Zürich (1. Januar 2017 bis 30. Juni 2017), die mit Schlussrechnung vom 12. Februar 2018 abgeschlossen worden war. Ein neuerlicher steuerrechtlicher Anknüpfungstatbestand wurde erst mit der Aufnahme der neuen Tätigkeit in der Schweiz geschaffen. Die beschränkte Steuerpflicht betraf den Kanton Thurgau, begann am 19. September 2017 und dauerte bis zum 27. Dezember 2017.

E. 6.3

Zu prüfen ist die für eine entsprechende unterjährige beschränkte Steuerpflicht massgebliche Satzbestimmung (Art. 40 DBG). Der Beschwerdeführer macht geltend, für die Besteuerung im Kanton Thurgau seien auch die Monate Juli, August und der Beginn des Septembers 2017 einzubeziehen (vgl. hiervor E. 5.2).

E. 6.3.1

Gemäss Art. 40 Abs. 1 DBG gilt als Steuerperiode das Kalenderjahr. Nach Art. 40 Abs. 3 DBG wird, soweit die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode besteht, die Steuer "auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften" erhoben, wobei sich der Steuersatz dabei für regelmässig fliessende Einkünfte "nach dem auf zwölf Monate berechneten Einkommen" bemisst.

E. 6.3.2

Für die strittige Satzbestimmung kommt bei unterjährigen Steuerperioden demnach Art. 40 Abs. 3 DBG zur Anwendung. Indem sich die Steuersätze des DBG auf ein ganzes Jahr beziehen, ist das regelmässige Einkommen, das der Beschwerdeführer in seiner unterjährigen begrenzten Steuerpflicht vom 19. September bis am 27. Dezember 2017 erzielte, nach Art. 40 Abs. 3 DBG auf zwölf Monate hochzurechnen, wie dies die

Vorinstanz korrekt erwog. Art. 40 Abs. 3 DBG ist Ausdruck des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und findet selbstredend für den Zeitrahmen Anwendung, in dem eine Steuerhoheit der Schweiz bestand.

E. 6.3.3

Es ergibt sich somit mit Bezug auf die strittige Satzbestimmung, dass die Einkünfte im Kanton Thurgau vom 19. September bis zum 27. Dezember 2017 auf zwölf Monate hochzurechnen sind. Demgegenüber beziehen sie sich nicht auf Zeiträume, in denen der Beschwerdeführer in der Schweiz weder unbeschränkt steuerpflichtig war noch beschränkte steuerliche Anknüpfungspunkte aufwies und mithin nicht der schweizerischen Steuerhoheit unterstand. BGE 149 II 34 S. 40

E. 6.4

Der Beschwerdeführer sieht in der Hochrechnung der drei Monate vorübergehender Arbeitstätigkeit gemäss Art. 40 Abs. 3 DBG ohne Berücksichtigung der Monate ohne Ansässigkeit oder Erwerbstätigkeit in der Schweiz eine Verletzung seiner Rechte aus dem Freizügigkeitsabkommen.

E. 6.4.1

Gemäss der Rechtsprechung ist die Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden in einem Staat im Allgemeinen nicht vergleichbar (BGE 140 II 141 E. 7.1.1). Das Einkommen, das ein Gebietsfremder in einem Staat erzielt, ist meist nur ein Teil seines Gesamteinkommens, das an seinem Wohnort zentralisiert ist, und seine persönliche Steuerkraft unter Berücksichtigung seines gesamten Einkommens und seiner persönlichen und familiären Situation lässt sich am besten an dem Ort beurteilen, an dem er den Mittelpunkt seiner persönlichen und vermögensrechtlichen Interessen hat, was in der Regel seinem gewöhnlichen Wohnsitz entspricht (BGE 136 II 241 E. 13.2 und 13.3 mit Hinweisen auf die Lehre). Daher ist es angesichts der objektiven Unterschiede zwischen der Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden in der Regel nicht diskriminierend, wenn ein Mitgliedstaat bestimmte Steuervorteile, die er Gebietsansässigen gewährt, nicht auf Gebietsfremde überträgt (BGE 140 II 167 E. 4.1 mit zahlreichen Hinweisen). Eine unter Art. 2 FZA und Art. 9 Anhang I FZA unzulässige Ungleichbehandlung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden kann hingegen vorliegen, wenn ungeachtet ihres Wohnsitzes in verschiedenen Mitgliedstaaten nachgewiesen wird, dass sich die beiden Kategorien von Steuerpflichtigen im Hinblick auf den Zweck und den Inhalt der betreffenden nationalen Vorschriften in einer vergleichbaren Situation befinden. Dies ist etwa der Fall, wenn ausländische Gebietsansässige im Staat, in dem sie ihre berufliche Tätigkeit ausüben, "die gesamten oder nahezu gesamten Einkünfte" erzielen (BGE 140 II 167 E. 4.1; BGE 136 II 241 E. 13.2 und 13.3). Ungleichbehandlungen von Steuerpflichtigen in vergleichbaren Situationen können gerechtfertigt sein, auch im Rahmen des FZA, wobei die geschriebenen Rechtfertigungsgründe (insb. Art. 21 FZA) von den hierfür vorgesehenen unionsrechtlichen Begriffen abweichen (dazu etwa BGE 140 II 167 E. 5.5). Folge einer unzulässigen Ungleichbehandlung bei ausnahmsweise vergleichbarer Situation wäre, dass solche Steuerpflichtige den Anspruch haben, nachträglich in das ordentliche Verfahren aufgenommen zu werden (BGE 140 II 167 E. 5.1). BGE 149 II 34 S. 41 Das Kriterium der ausnahmsweisen Vergleichbarkeit ist auch in der neueren Rechtsprechung des EuGH zum FZA massgeblich (vgl. Urteil des EuGH vom 26. Februar 2019 C-581/17 Wächtler , Randnr. 56 ff., wo die Vergleichbarkeit der Wegzugsbesteuerung gemäss dem

EuGH darin besteht, dass für zwei Personen, von denen eine den Wohnsitz in Deutschland beibehält und die andere den Wohnsitz in die Schweiz verlegt, in beiden Situationen die Befugnis, die Wertzuwächse zu besteuern, bei der Bundesrepublik Deutschland liegt, Randnr. 60).

E. 6.4.2

Der Beschwerdeführer wird für die Arbeitstätigkeit in den Herbstmonaten 2017 (19. September bis 27. Dezember 2017) unstrittig im ordentlichen Verfahren besteuert. Diese ordentliche Besteuerung - anstelle einer Besteuerung an der Quelle aufgrund des Wohnsitzes in Österreich - ist im Lichte der vorgenannten Rechtsprechung gerechtfertigt. Demgegenüber befindet sich der Beschwerdeführer für Zeiträume, während derer keinerlei steuerrechtliche Anknüpfungstatbestände bestehen, nicht in einer vergleichbaren Situation wie eine gebietsansässige Person. Er kann sich auch nicht auf das allgemeine Diskriminierungsverbot von Art. 2 FZA berufen, da dieses zum Vornherein nur insoweit anwendbar ist, als die Situation des betroffenen Angehörigen eines Vertragsstaats in den sachlichen Anwendungsbereich des FZA und seiner Anhänge I, II und III fällt. Die Anwendung von Art. 2 FZA bedarf eines sog. Auslandsbezugs, der hier fehlt (BGE 140 II 364 E. 6.1; BGE 136 II 241 E. 11.2; Urteil 2C_1016/2019 vom 5. Oktober 2021 E. 6.2 mit Hinweisen, in: RDAF 2021 II S. 657, StE 2022 A 31.2 Nr. 22, StR 76/2021 S. 856). So kann sich der Beschwerdeführer auch nicht auf Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA stützen: Während des Zeitraums, auf den sich der Beschwerdeführer bezieht, hat er gerade keinerlei Freizügigkeitsrechte wahrgenommen. In Bezug auf nicht erwerbstätige Personen würden das FZA und seine Anhänge zudem ohnehin kein spezifisches Diskriminierungsverbot in steuerlicher Hinsicht enthalten (Urteil 2C_1016/2019 vom 5. Oktober 2021 E. 7.2, in: RDAF 2021 II S. 657, StE 2022 A 31.2 Nr. 22, StR 76/2021 S. 856).

E. 6.4.3

Wenn die ordentliche Veranlagung nicht auf Zeiträume ausgedehnt wird, in denen der Beschwerdeführer keine steuerliche Zugehörigkeit zur Schweiz aufwies und nicht der Schweizer Steuerhoheit unterlag, liegt darin weder eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit noch eine mittelbare Diskriminierung noch eine BGE 149 II 34 S. 42 unzulässige Beschränkung, soweit diese ausserhalb der im FZA spezifisch geregelten Freiheiten überhaupt anwendbar wäre (kritisch zur Anwendbarkeit im Rahmen der im FZA ausdrücklich geregelten Freiheiten etwa NICOLAS DIEBOLD, Freizügigkeit im Mehrebenensystem, 2016, S. 266 ff. Rz. 781 ff., mit Hinweisen auf die verschiedenen Meinungen in der Literatur in Fn. 797; CHRISTA TOBLER, Der Kauf von Ferienwohnungen nach EG-Recht und bilateralem Recht, Jusletter 3. Juli 2006 Rz. 34). Die Situation des gebietsfremden Beschwerdeführers ist bis zur Aufnahme der Grenzgängertätigkeit nicht mit derjenigen einer gebietsansässigen Person vergleichbar und eine Differenzierung insoweit freizügigkeitsrechtlich zulässig. Daraus folgt, dass kein Anspruch auf eine ordentliche Veranlagung besteht für den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Zeitraum zwischen dem Wegzug per Ende Juni 2017 und der Aufnahme der Erwerbstätigkeit am 19. September 2017 und dementsprechend auch kein Anspruch auf die Berücksichtigung dieses Zeitraums für die Bestimmung des Steuersatzes.

E. 6.4.4

Auch in der Satzhochrechnung gemäss Art. 40 Abs. 3 DBG liegt entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers keine freizügigkeitsrechtliche Diskriminierung. Als Grenzgänger,

der sein gesamtes Einkommen vom 19. September 2017 bis zum 27. Dezember 2017 aus der Schweiz bezieht, ist der Beschwerdeführer gleich zu behandeln wie eine in der Schweiz ansässige - d.h. unbeschränkt steuerpflichtige - Person in derselben Situation, aber eben erst ab dem Moment, ab dem er den Status als Grenzgänger einnimmt (BGE 140 II 167 E. 4.7). Der Beschwerdeführer ist insofern für den Zeitraum vom 19. September bis zum 27. Dezember 2017, in dem er einen vorübergehenden Steueranknüpfungstatbestand schuf, in derselben Situation wie eine Person, die aus der Schweiz weg- und danach wieder zuzieht. Auch eine solche Person wäre der Schweizer Steuerhoheit während ihrer Auslandsabwesenheit entzogen. Ähnlich wie der Beschwerdeführer unterläge sie beim erneuten Zuzug der Regel von Art. 40 Abs. 3 DBG . Dementsprechend kann keine Rede davon sein, dass der Beschwerdeführer im Vergleich zu einer gebietsansässigen Person in einer vergleichbaren Situation benachteiligt würde.

E. 6.5

Nach dem Gesagten ist freizügigkeitsrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Beschwerdeführer für die vom 19. September bis am 27. Dezember 2017 realisierten Einkünfte der Regelung von Art. 40 Abs. 3 DBG unterworfen hat.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.