

Adriano Marantelli

Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung

Das Bundesgericht qualifizierte in einem Genfer Fall (2C_319/2009 und 2C_321/2009) die Verweigerung des Abzugs gewisser Kosten eines Quellensteuerpflichtigen als Verletzung des Personenverkehrsabkommens. Ein Entscheid, der weit reichende Auswirkungen auf das Quellensteuerverfahren in der Schweiz haben könnte.

Rechtsgebiet(e): Steuerrecht

Zitiervorschlag: Adriano Marantelli, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, in: Jusletter 12. April 2010

Inhaltsübersicht

1. Sachverhalt
2. Kommentar
 - 2.1. Einleitung
 - 2.2. Abzüge im Quellensteuerregime
 - 2.3. Quellensteuer und Diskriminierungsverbote
 - 2.3.1. Allgemeines
 - 2.3.2. Diskriminierungsverbote und verschiedene Personenkategorien
 - 2.4. Einzelne Facetten des Besprechungsurteils
 - 2.4.1. Beschränkte Steuerpflicht von X.
 - 2.4.2. DBA-Diskriminierungsverbot
 - 2.4.3. Verletzung des Personenverkehrsabkommens
 - 2.4.3.1. Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung
 - 2.4.3.2. Art. 21 FZA
 - 2.4.3.3. Der Beschwerdeführer X. als Schweizerbürger
 - 2.5. Folgerungen aus dem Berichtsurteil
3. Zusammenfassung und Schlussfolgerung
- Literatur

1. Sachverhalt

[Rz 1] Am 26. Januar 2010 hatte die II. öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts in Fünferbesetzung folgenden, hier stark vereinfacht wiedergegebenen, Sachverhalt zu beurteilen (Urteile des Bundesgerichts 2C_319/2009 und 2C_321/2009 vom 26. Januar 2010):

[Rz 2] Der Beschwerde führende X. ist Schweizer und hat seit anfang 2001 Wohnsitz in Frankreich. Bis zu seiner Entlassung am 31. Oktober 2006 war er als Buchhalter bei einer Unternehmung in Genf tätig. Parallel dazu nahm X. gewisse Aktivitäten in Frankreich auf, welche indes aus steuerlicher Sicht stets vernachlässigbar blieben. Rund 95% der Einkünfte von X. entfielen auf den aus der Schweiz bezogenen Lohn.

[Rz 3] Im Kanton Genf unterlag X. in den Jahren 2001 bis 2007 der Quellenbesteuerung. X. machte in den jeweiligen Jahren verschiedene Abzüge geltend, welche ihm seitens der Verwaltung teils gewährt, teils verweigert wurden.

[Rz 4] Verweigert wurden ihm die Abzüge für

- die ordentlichen Beiträge der Säule 2;
- die Prämien an eine Lebensversicherung;
- die Prämien an die Kranken- und Unfallversicherung;
- sowie diverse Gewinnungskosten, insbesondere die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte.

[Rz 5] Zugelassen wurden dagegen nach Massgabe des Genfer Rechts die Abzüge für

- die Beiträge an die Säule 3a;
- Einkaufsbeiträge in die Säule 2.

[Rz 6] Das in letzter Instanz angegangene Bundesgericht musste im französisch abgefassten, zwanzig Internetseiten umfassenden Urteil unter anderem darüber entscheiden, ob X. die fraglichen Abzüge zu Recht verweigert wurden.

[Rz 7] Die Lausanner Richter halten zunächst fest, dass X. nicht dem am 11. April 1983 zwischen verschiedenen Kantonen und Frankreich abgeschlossenen Grenzgängerabkommen untersteht, da der Kanton Genf diesem nicht beigetreten ist. Gemäss dem somit massgebenden Art. 17 DBA-F kommt das Besteuerungsrecht nicht Frankreich, sondern der Schweiz zu. Das Bundesgericht ging dabei von einer beschränkten Steuerpflicht von X. im Sinne von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG¹ aus. Ferner sind gemäss Bundesgericht die Quellensteuerbestimmungen von Art. 83 bis 86 DBG anwendbar.

[Rz 8] Das Bundesgericht prüft die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Anträge auf Abzug diverser Kosten nach Massgabe des zwischen der Schweiz und der EU resp. ihren Mitgliedstaaten am 21. Juni 1999 abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommens (FZA)². Dabei verweist es in Anwendung von Art. 16 Abs. 2 FZA resp. Art. 21 Abs. 2 FZA auf die einschlägigen EuGH-Entscheide i.S. Schumacker, Biehl, Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen usw. Diese Rechtsprechung verbietet sowohl eine direkte als auch eine indirekte Diskriminierung. Dabei beruft sich das Bundesgericht namentlich auf die in den Entscheiden Schumacker und Gschwind begründete Praxis des EuGH, wonach natürliche Personen, welche 90% oder mehr ihres Einkommens am Arbeitsort (hier in der Schweiz) erzielen, als «Quasi-Ansässige» (*quasi-résidents*)³ gelten und somit mit Bezug auf ihre persönlichen und familiären Verhältnisse steuerlich gleich wie in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige behandelt werden müssen.

[Rz 9] X hat diese 90%-Schwelle in den im Verfahren noch massgebenden Jahren 2004 bis 2006 überschritten. Nach Ansicht der Lausanner Richter wurden daher die Bestimmungen von Art. 2 FZA resp. Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA durch die Verweigerung des beantragten Abzuges diverser Kosten verletzt. Diesem Verdikt stand weder die abweichende, in der Botschaft zum FZA geäusserte Meinung des Bundesrates⁴, noch – infolge Abkommensqualität des FZA – das Anwendungsgebot von Art. 190 BV⁵ entgegen.

[Rz 10] Das Bundesgericht kam infolgedessen zu folgendem Schluss:

«Il ensuit que l'interdiction de discrimination ancrée aux art. 2 ALCP et 9 al. 2 Annexe I ALCP est directement applicable et l'emporte sur les dispositions contraires des lois fédérales sur l'impôt fédéral direct et sur l'harmonisation fiscale. Cette même interdiction l'emporte aussi sur le droit cantonal contraire. Il

¹ SR 642.11.

² Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 (SR 0.142.112.681).

³ So die Terminologie des Bundesgerichts (BGE a.a.O.E. 13.5).

⁴ BBl 1999, S. 6352ff.

⁵ SR 101.

en résulte que le recourant doit se voir appliquer, lors de son imposition à la source admise par l'art. 21 al. 3 ALCP, le même régime de déductions fiscales que les contribuables résidents en Suisse soumis au régime ordinaire pour les périodes fiscales 2004, 2005 et 2006. »⁶

[Rz 11] Somit wurde die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten in diesem Punkt (teilweise) gutgeheissen und zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz, das Genfer Verwaltungsgericht, zurückgewiesen.

[Rz 12] Der Entscheid musste sich noch mit einer ganzen Reihe weiterer Rügen auseinandersetzen, so z.B. einer Rechtsverweigerungs- rüge, welche vom Bundesgericht ebenfalls teilweise gutgeheissen wurde. Auf diese zusätzlichen Aspekte wird in der vorliegenden Besprechung, welche den Fokus auf das Freizügigkeitsabkommens legt, nicht weiter eingegangen.

2. Kommentar

2.1. Einleitung

[Rz 13] Im Folgenden werden zuerst einzelne für das Besprechungsurteil massgebende Punkte unseres Quellensteuersystems in Erinnerung gerufen. Anschliessend wird der Bundesgerichtsentscheid in einen etwas grösseren Zusammenhang gestellt.

2.2. Abzüge im Quellensteuerregime

[Rz 14] Im Entscheid ging es primär um die Zulässigkeit resp. Verweigerung diverser Abzüge. Die hierzu massgebenden Artikel des DBG haben folgenden Wortlaut:

Art. 86 Abs. 2 DBG

«¹ Bei der Festsetzung der Steuertarife werden Pauschalen für Berufskosten (Art. 26) und Versicherungsprämien (Art. 33 Abs. 1 Bst. d, f und g) sowie Abzüge für Familienlasten (Art. 35 und 36) berücksichtigt.»

Art. 2 der Quellensteuerverordnung (QStV) wiederum lautet wie folgt:

«Die Eidgenössische Steuerverwaltung regelt im Einvernehmen mit den Kantonen die Einzelheiten der Berechnung und der Anwendung der Tarife sowie die Erhebung der Quellensteuer in Sonderfällen. Sie regelt insbesondere: [...] e. die individuelle Gewährung der nicht im Tarif berücksichtigten Abzüge gemäss Artikel 33 DBG in Fällen ohne nachträgliche ordentliche Veranlagung (Art. 4 Abs. 1).»

[Rz 15] Gewisse Abzüge werden somit bei den Quellensteuern pauschal im Tarif (Art. 86), andere Abzüge individuell berücksichtigt (Art. 2 QStV⁷). Die Regelung gemäss Art. 86 DBG gilt auch für natürliche Personen *ohne* steuerlichen Wohnsitz und Aufenthalt in der Schweiz, da Art. 91 DBG unter anderem auch auf Art. 86 DBG verweist. Dagegen sind die Abzüge gemäss Art. 2 QStV diesem Personenkreis nicht zugänglich⁸; es sei denn, die Praxis weiche von der gesetzlichen Grundlage ab, wie das offenbar vorkommen soll⁹. Der Mechanismus, dass die im Quellensteuertarif nicht bereits berücksichtigten Abzüge (z.B. für Schuldzinsen sowie für Unterhaltsbeiträge an Kinder oder den geschiedenen Ehegatten) nachträglich individuell gewährt werden, wird im Quellensteuerrecht «Tarifkorrektur» genannt¹⁰.

[Rz 16] Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben ebenfalls keinen Anspruch auf die sog. nachträgliche ordentliche Veranlagung gemäss Art. 90 Abs. 2 DBG resp. die sog. ergänzende ordentliche Veranlagung (Art. 90 Abs. 1 DBG)¹¹. Es bleibt diesbezüglich – bildlich ausgedrückt – bei der Konfektion, ohne punktuellen Rückgriff auf Massarbeit.

[Rz 17] Dies gilt auch für den Kanton Genf bzw. dessen Abzugsregelung im Quellensteuerverfahren, was nicht weiter erstaunt, ist doch die Quellensteuerordnung in diesen Bereichen materiell weitgehend harmonisiert und dementsprechend vom StHG¹² (Art. 32 – 38) vorgegeben¹³. Im Kanton Genf kann der Quellensteuerpflichtige nach Massgabe des einschlägigen Art. 4 RISP¹⁴ (*Déductions supplémentaires*) somit lediglich eine eingeschränkte Anzahl von individuellen Abzügen geltend machen:

« Sur réclamation du contribuable (article 23 de la loi), l'administration fiscale cantonale admet les déductions supplémentaires suivantes:

a) les versements à une institution de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années d'assurance et la finance d'entrée, ainsi qu'à une institution reconnue de prévoyance individuelle liée, au sens et dans les limites admises par le droit fédéral en matière de prévoyance et par la loi LIPP-V ;

⁷ SR 642.118.2.

⁸ Hanny, Personenverkehrsabkommen, S. 257; Kolb, S. 27; Möhr, S. 141; Noël, S. 153. Bezüglich Grenzgängern vgl. Waldburger, S. 164, FN 50. Aus der Judikatur vgl. RKE BS 25.3.1999, BStPra 1999, S. 589.

⁹ Hanny, Auswirkungen, S. 1150.

¹⁰ Möhr, S. 139; Pedrolì, N 7 Introduction aux art. 83-101 DBG. Zum Ganzen vgl. auch Hanny, Personenverkehrsabkommen, S. 259f.

¹¹ Kolb, S. 27; Möhr, S. 144; Zigerlig/Jud, N 2 Vor Art. 83-101 DBG. Das folgt ebenfalls e contrario aus der Aussage bei Pedrolì, N 3 Introduction aux art. 83-101 DBG. Bezüglich Grenzgängern vgl. Waldburger, S. 164, FN 50. Aus der Judikatur vgl. VGE BS 6.5.2008, StE 2009 B 82.1 Nr. 4.

¹² SR 642.14.

¹³ Möhr, S. 119.

¹⁴ RS/GE 3 20.01

⁶ BGE a.a.O.E. 16.2.

- b) les pensions alimentaires et les contributions d'entretien au sens de l'article 5 de la loi LIPP-V ;
- c) les frais de garde au sens et dans les limites admises par l'article 7 de la loi LIPP-V. »

2.3. Quellensteuer und Diskriminierungsverbote

2.3.1. Allgemeines

[Rz 18] Gegenwärtig lässt sich zur Situation der Quellensteuer und der verschiedenen Diskriminierungsverbote vereinfachend das Folgende festhalten:

[Rz 19] Nachdem es in der Literatur um die Quellensteuer längere Zeit relativ still war, trat sie mit dem Inkrafttreten des (Personen-) Freizügigkeitsabkommens am 1. Juni 2002 erneut in den Fokus verschiedener Steuerautoren. Die Situation lässt sich gemäss Judikatur und Literatur grob wie folgt zusammenfassen:

[Rz 20] Die Quellensteuer wird regelmässig unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes (Art. 8 BV), des DBA-Diskriminierungsverbotes (Art. 24 OECD-MA resp. die darauf basierenden DBA-Bestimmungen) sowie seit dem Jahre 2002 auch unter dem Blickwinkel des Diskriminierungsverbotes von Art. 2 FZA resp. Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA untersucht.

[Rz 21] Was hierbei das Verhältnis der einzelnen Diskriminierungsverbote untereinander anbelangt, ist umstritten, ob der Gleichheitssatz den gleichen oder einen weitergehenden Gehalt aufweist als die DBA-Diskriminierungsverbote. Nach der neueren Lehre geht Art. 8 BV wohl weiter als die auf Art. 24 OECD-MA basierenden Anti-Diskriminierungsnormen der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen¹⁵.

[Rz 22] Dies gilt, gemäss wohl überwiegend vertretener Auffassung in der Literatur, nicht nur für den Gleichheitssatz, sondern auch für das FZA-Diskriminierungsverbot, welches ebenfalls weiter als die jeweiligen DBA-Diskriminierungsverbote gehen soll¹⁶. Das Diskriminierungsverbot des Freizügigkeitsabkommens richtet sich nämlich nach unbestrittener Auffassung sowohl gegen die direkte als auch gegen die indirekte Diskriminierung; gemäss den DBA-Diskriminierungsverboten soll demgegenüber nur die direkte Diskriminierung verpönt sein¹⁷. Letzteres entspricht im Übrigen auch

der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichts¹⁸. Eine Diskriminierung ist danach direkt, wenn sie ausdrücklich an die Staatsangehörigkeit anknüpft und indirekt, wenn das Differenzierungskriterium ausserhalb der Staatsangehörigkeit liegt (z.B. Geburtsort, Wohnsitz, Muttersprache), aber dennoch faktisch zu einer Ungleichbehandlung verschiedener Staatsangehöriger führt¹⁹.

[Rz 23] Was die grundsätzliche Beurteilung der Quellensteuer anbelangt, so hat sie das Bundesgericht²⁰ – mit einer Ausnahme²¹ – stets als mit dem Gleichheitssatz vereinbar erklärt. Ausser Rivier²² scheint auch die Literatur mehrheitlich diese Ansicht zu teilen²³. Wesentlich kritischer ist die Beurteilung dagegen im Lichte des Personenverkehrsabkommens. Hier ist eine Mehrheit in der Literatur gegen den vom Bundesrat in der Botschaft²⁴ erteilten Persilschein in Sachen Diskriminierung. Gemäss verschiedenen Autoren verletzt die Quellenbesteuerung (namentlich für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen) in ihrer heutigen Form das in Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA normierte Diskriminierungsverbot²⁵. Die beiden soeben genannten Normen haben folgenden Wortlaut:

Art. 2 (Nichtdiskriminierung)

«Die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmässig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, werden bei der Anwendung dieses Abkommens gemäss den Anhängen I, II und III nicht auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert».

Art. 9 Abs. 2 Anhang I (Gleichbehandlung)

«(2) Ein Arbeitnehmer und seine in Artikel 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen geniessen dort die gleichen steuerlichen und sozialen

¹⁵ Oberson, *Droit fiscal international*, N 809, S. 254 mit Verweis auf BGE 28.11.2005, 2P.140/2005 = StR 2006, S. 433, 439. Zu den gegenteiligen Literaturmeinungen vgl. die Nachweise bei Locher, Einführung, S. 512.

¹⁶ Hanny, *Diskriminierungsverbot*, S. 175 und S. 176; ders., *Auswirkungen*, S. 1149; Locher, N 35 zu Einführung zu Art. 83ff. DBG; Pedrolì, N 12 und 14 Introduction aux art. 83-101 DBG; Zigerlig/Jud, N 11 Vor Art. 83-101 DBG; VGE TG 3.9.2008, StE 2008 A 32 Nr. 11, Seite b; RKE TG 18.2.2008, StE 2008 A 32 Nr. 9, Seite b.A.A. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N 5 zu VB zu Art. 83-90 DBG.

¹⁷ Statt vieler Zigerlig/Jud, N 11 Vor Art. 83-101 DBG.

¹⁸ DTF 31.1.2000 (2P.145.1999/2A.216/1999), StR 2000, S. 439.

¹⁹ Hanny, *Diskriminierungsverbot*, S. 172; ders., *Auswirkungen*, S. 1148.

²⁰ BGE 19.2.2008, StE 2009 B 82.1 Nr. 3, Seite b; BGE 9.7.1998 i.S.T., 124 I 247; BGE 28.1.1970 i.S.Y., 96 I 45; BGE 12.5.1965 i.S. Minister, 91 I 81. Das schliesst freilich nicht aus, dass gemäss Bundesgericht einzelne Regelungen oder Anwendungsfälle dem Gleichheitssatz oder anderen Verfassungsnormen widersprechen können (vgl. dazu BGE 19.2.2008, StE 2009 B 82.1 Nr. 3 oder BGE 11.6.2009, StE 2009 B 82.1 Nr. 5). Als mit dem Gleichheitssatz vereinbar erachtet auch die kantonale Judikatur die Quellensteuer: VGE TG 3.9.2008, StE 2008 A 32 Nr. 11, Seite b.

²¹ BGE 21.3.1962, ASA 39, S. 199, 211f.

²² Rivier, S. 108ff.

²³ Locher, N 18 zu Einführung zu Art. 83ff. DBG; Zigerlig/Jud, N 4 Vor Art. 83-101 DBG.

²⁴ Zur Frage des Stellenwertes einer Botschaft im Rahmen der Auslegung eines Staatsvertrages vgl. Hanny, *Diskriminierungsverbot*, S. 167.

²⁵ Hanny, *Personenverkehrsabkommen*, S. 265; Locher, N 37ff. zu Einführung zu Art. 83ff. DBG; Noël, S. 155; Oberson, *Droit fiscal suisse*, S. 245; Pedrolì, N 24 Introduction aux art. 83-101 DBG. Zigerlig/Jud, N 12 vor Art. 83-101 DBG. A.A. Kolb, S. 22ff. In der Tendenz noch anders: Hanny, *Auswirkungen*, S. 1151f.

Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen».

2.3.2. Diskriminierungsverbote und verschiedene Personenkategorien

[Rz 24] Soviel zu den Grundsätzen. Geht man etwas ins Detail, so sind bei der hier interessierenden Diskriminierungsfrage drei Personenkategorien zu unterscheiden²⁶:

1. quellensteuerpflichtige natürliche Personen *mit* steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz;
2. quellensteuerpflichtige natürliche Personen *ohne* steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz;
3. quellensteuerpflichtige natürliche Personen *ohne* steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, welche jedoch den überwiegenden Anteil ihrer (ehelichen) Gesamteinkünfte (mehr als 90%) in der Schweiz erzielen (auch etwa Quasi-Ansässige²⁷, *virtual residents*²⁸ oder im Besprechungsurteil²⁹ *quasi-résidents* genannt).

[Rz 25] Je nachdem welche dieser drei Gruppen zur Diskussion steht, fällt die Diskriminierungsdiagnose und die daraufhin verschriebene Therapie etwas anders aus.

[Rz 26] In der Literatur und Judikatur, welche sich mit der Thematik «Quellensteuer und Rechtsgleichheit» auseinandersetzt, wird mehrheitlich die Meinung vertreten, dass die Erfassung der beiden ersten oben genannten Personengruppen mit einer Quellensteuer vor dem Gleichheitssatz von Art. 8 BV standhält³⁰. Nicht explizit äussern sich Literatur und Judikatur unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes zur dritten Kategorie, den Quasi-Ansässigen. Dies gilt auch für das Besprechungsurteil, welches die Frage explizit offen lässt³¹.

[Rz 27] Was die Diskriminierungsverbote in den jeweiligen DBAs anbelangt, sind die Meinungen bezüglich der ersten Personenkategorie kontrovers. Die Literatur scheint eine Verletzung der DBA-Diskriminierungsvorschriften durch die Quellenbesteuerung natürlicher Personen *mit* steuerlichem Wohnsitz oder Aufenthalt zu bejahen³². Das Zürcher Verwal-

tungsgericht hat sie in einem Entscheid aus dem Jahre 1992 verneint³³.

[Rz 28] Bezüglich der zweiten Personenkategorie scheint das Bundesgericht³⁴ resp. die herrschende Lehrmeinung die DBA-Diskriminierung durch Erhebung einer Quellensteuer zu verneinen³⁵. Einzig nach Ansicht Waldburgers wird in diesen Fällen das DBA-Diskriminierungsverbot verletzt. Dieser Autor ist nämlich der Ansicht, dass die nach dem OECD-Musterabkommen ausgestalteten DBAs nicht nur die direkte (formelle), sondern auch die bei dieser Fallkategorie vorliegende indirekte (materielle) Diskriminierung verbieten sollten³⁶.

[Rz 29] Zur dritten Personenkategorie haben sich Judikatur und Literatur bezüglich DBA-Diskriminierungsverbot soweit ersichtlich bisher nicht explizit geäußert³⁷. Auch dem Besprechungsurteil, welches diese Personenkategorie betrifft, ist diesbezüglich kein Hinweis zu entnehmen.

[Rz 30] Was schliesslich das Personenverkehrsabkommen anbelangt, wird in der Literatur geltend gemacht, dass die Quellenbesteuerung vor allem hinsichtlich der ersten Personenkategorie, soweit diese aus der EU (resp. EFTA) stammt, eine Diskriminierung bewirke³⁸.

[Rz 31] Bezüglich der zweiten Personenkategorie dagegen, soweit diese aus der EU/EFTA stammt, wird eine Verletzung des FZA-Diskriminierungsverbotes im Allgemeinen verneint³⁹.

[Rz 32] Bei Personen der dritten Kategorie, also den quasi-ansässigen EU- und EFTA-Bürgern, sind die Meinungen dagegen nuanciert. Die Quellenbesteuerung soll für diesen Personenkreis zwar grundsätzlich zulässig sein, allerdings gemäss einzelnen Autoren nur unter der Bedingung, dass die betroffenen Personen faktisch Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung oder zumindest eine Tarifkorrektur haben⁴⁰.

[Rz 33] Nach diesem kurzen *tour d'horizon* seien einzelne Facetten des Besprechungsentscheides näher beleuchtet.

²⁶ Vgl. auch Locher, N 9 zu Einführung zu Art. 83ff. DBG.

²⁷ So die Terminologie von Hinny, Personenverkehrsabkommen, S. 253 und S. 266, sowie ders., Diskriminierungsverbot, S. 182.

²⁸ So die Terminologie bei Axel Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, zitiert nach Hinny, Diskriminierungsverbot, S. 182.

²⁹ BGE a.a.O.E. 13.5.

³⁰ Locher, N 20 und 24 zu Einführung zu Art. 83ff. DBG; Möhr, S. 129; Ober-son, Droit fiscal suisse, S. 243 mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Praxis.

³¹ BGE a.a.O.E. 16.3.

³² Duss, S. 305ff.; Locher, N 28 zu Einführung zu Art. 83ff. DBG; Rivier, S. 114; Zigerlig/Jud, N 8a und 12b Vor Art. 83-101 DBG. A.A. Möhr, S. 155.

³³ VGE ZH 3.3.1992, ZStP 1992, S. 135. Anders aber RKE ZH 21.12.1988, StE 1989 B 81.4 Nr. 1, Seite d.

³⁴ DTF 31.1.2000 (2P.145.1999/2A.216/1999), StR 2000, S. 439. Dem Urteil ist kein Hinweis zu entnehmen, dass es sich beim Beschwerdeführer um einen Quasi-Ansässigen handelt, der nach hier vertretener Auffassung dann zu der oben beschriebenen dritten Personenkategorie gehören würde. Vgl. auch VGE BS 6.5.2008, StE 2009 B 82.1 Nr. 4, Seite c.

³⁵ Möhr, S. 155; Pedrolì, N 9 Introduction aux art. 83-101 DBG; Zigerlig/Jud, N 8 Vor Art. 83-101 DBG.

³⁶ Waldburger, S. 163f.

³⁷ Dem DTF 31.1.2000 (2P.145.1999/2A.216/1999), StR 2000, S. 439 ist kein Hinweis zu entnehmen, dass es sich beim Beschwerdeführer um einen Quasi-Ansässigen handelt.

³⁸ Zigerlig/Jud, N 12b Vor Art. 83-101 DBG.

³⁹ Locher, N 39 zu Einführung zu Art. 83ff. DBG. Immerhin sind aber nach diesem Autor Tarifkorrekturen zuzulassen. Möhr, S. 157.

⁴⁰ Hinny, Personenverkehrsabkommen, S. 266; Noël, S. 164; Pedrolì, N 27 Introduction aux art. 83-101 DBG; Rivier, S. 122.

2.4. Einzelne Facetten des Besprechungsurteils

2.4.1. Beschränkte Steuerpflicht von X.

[Rz 34] Man muss etwas zwischen den Zeilen lesen resp. die Gründe zusammensuchen, weshalb X. bloss nach Massgabe von 5 Abs. 1 lit. a DBG in Genf beschränkt steuerpflichtig sein soll. Gemäss Sachverhalt pendelt X. offenbar täglich von seinem Wohnort in Frankreich an seinen Arbeitsort in Genf und wird somit materiell als Grenzgänger eingestuft⁴¹. Als solcher wird er vom Bundesgericht implizit qualifiziert, obschon an sich die Vereinbarung verschiedener Kantone mit Frankreich vom 11.4.1983 bezüglich Grenzgängern auf den Kanton Genf gerade keine Anwendung findet. Die Aussage des Bundesgerichts ist meines Erachtens korrekt, da die fragliche Vereinbarung mit Bezug auf das DBG oder das Genfer Steuergesetz die Grenzgängereigenschaft, sofern sie materiell effektiv gegeben ist, nicht ausschliessen kann⁴².

[Rz 35] Ferner folgt das Bundesgericht offenbar der Auffassung, dass Grenzgänger nur eine beschränkte Steuerpflicht begründen, weil sie den eine unbeschränkte Steuerpflicht begründenden qualifizierten Aufenthalt immer wieder unterbrechen⁴³. Zudem werden sie in Art. 91 DBG, welcher unter anderem die Quellensteuer für natürliche Personen ohne steuerlichen Wohnsitz/Aufenthalt regelt, explizit genannt⁴⁴. Da X. gemäss Sachverhalt rund 95% seiner Einkünfte in der Schweiz erzielt, gehört er aber immerhin zu den sog. Quasi-Ansässigen, was nach Massgabe der hier vertretenen Ansicht rechtlich relevant ist.

2.4.2. DBA-Diskriminierungsverbot

[Rz 36] Das Bundesgericht prüft den Sachverhalt nur unter dem Aspekt einer Diskriminierung gemäss Personenverkehrsabkommen. Da es eine solche bejaht, kann es die Frage einer Verletzung des Gleichheitssatzes offen lassen. Nur nebenbei sei bemerkt, dass eine blosser Verletzung des Gleichheitssatzes dem Beschwerdeführer infolge des Anwendungsgebotes von Art. 190 BV im Resultat nicht weitergeholfen hätte⁴⁵.

[Rz 37] Die Frage einer möglichen DBA-Verletzung wurde vom Beschwerdeführer ebenfalls nicht aufgeworfen. Dem

hier besprochenen Urteil können daher diesbezüglich keine Angaben entnommen werden. In Anbetracht der festgestellten Verletzung des FZA durch die Genfer Quellensteuerregelung hätte das Bundesgericht mit Blick auf Art. 106 Abs. 1 BGG⁴⁶ aber auch gar keinen Grund gehabt, diese Frage näher zu prüfen.

[Rz 38] Es wird deshalb interessant sein zu sehen, wie das Bundesgericht den ersten Nicht-EU/EFTA-, sondern reinen DBA-Fall beurteilen wird. Dazu Folgendes:

[Rz 39] Waldburger postuliert in seiner Besprechung des Bundesgerichtsurteils vom 31.1.2000⁴⁷, in dem es um die Frage der Zulässigkeit von individuellen Alimenterabzügen eines quellenbesteuerten italienischen Grenzgängers ging, ein materielles Verständnis des DBA-Diskriminierungsverbotes. Er verweist dabei auf die Rechtsprechung des EuGH, namentlich den Entscheid Schumacker. Danach ist gemäss Waldburger nicht massgeblich, ob eine Norm in formaler Hinsicht für eigene und fremde Staatsangehörige identische Normen enthält. Vielmehr muss nach diesem Autor geprüft werden, ob sich eine einzelstaatliche Norm in der Praxis hauptsächlich diskriminierend für Personen mit ausländischer Staatsangehörigkeit auswirkt⁴⁸.

[Rz 40] Das hier angesprochene Problem liegt bekanntlich darin, dass bei formaler Betrachtungsweise das DBA-Diskriminierungsgebot nur *direkte*, nicht aber *indirekte* Diskriminierungen beseitigt⁴⁹. Und bezüglich direkter Diskriminierung wird dann jeweils geltend gemacht, dass sich eine ausländische nicht-ansässige natürliche Person nicht in «gleichen Verhältnissen» befinde wie eine inländische ansässige natürliche Person, so dass es gemäss Wortlaut von Art. 24 Abs. 1 OECD-MA an einer Voraussetzung für die Annahme einer direkten Diskriminierung gerade fehle⁵⁰.

[Rz 41] Dieses Ergebnis ist freilich im Lichte einer europarechtskonformen Auslegung des DBA-Diskriminierungsverbotes nicht zwingend. Es kann auf folgende Stelle im Standardkommentar von Vogel/Lehner verwiesen werden:

«Erzielt der beschränkt Steuerpflichtige allerdings seine Einkünfte fast ausschliesslich im Quellenstaat, so können seine existenzsichernden Aufwendungen nicht mehr im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden. In diesem Fall befindet sich nach dem EuGH v. 14.2.1995, Rs. C-279/93, Slg. 1995-I, 225 – *Schumacker* der Nichtansässige hinsichtlich des Abzuges seiner existenzsichernden Aufwendungen im Quellenstaat in der gleichen Lage wie ein dort Ansässiger. Art. 24 Abs. 1 MA ist dagegen so auszulegen, dass Unterschiede

⁴¹ Vgl. dazu auch Hinny, Auswirkungen, S. 1148.

⁴² Zudem würde X. vermutlich die Definition des Grenzgängers gemäss dieser Vereinbarung erfüllen. Der Grenzgänger wird nämlich in Art. 3 wie folgt definiert: «Der Ausdruck <Grenzgänger> bedeutet jede in einem Staat ansässige Person, die in einem andern Staat eine bezahlte Tätigkeit bei einem in diesem andern Staat ansässigen Arbeitgeber ausübt und die in der Regel jeden Tag in den Staat, in dem sie ansässig ist, zurückkehrt.»

⁴³ Locher, Kommentar I, N 5 zu Art. 5 DBG sowie N 2 zu Art. 3 DBG.

⁴⁴ Hinny, Personenverkehrsabkommen, S. 258. Die Argumentation mit Art. 91 DBG wird mitunter als zirkelschlüssig bezeichnet (VGE BS 6.5.2008, StE 2009 B 82.1 Nr. 4, Seite b).

⁴⁵ Pedrolì, N 6 Introduction aux art. 83-101 DBG.

⁴⁶ SR 940.

⁴⁷ DTF 31.1.2000 (2P.145.1999/2A.216/1999), StR 2000, S. 439.

⁴⁸ Waldburger, S. 163.

⁴⁹ Oberson, Droit fiscal international, N 821, S. 258.

⁵⁰ Vgl. Rust in Vogel/Lehner DBA, Art. 24 Rz. 49; vgl. ferner Ziff. 3 OECD-Kommentar zu Art. 24 MA.

hinsichtlich der Ansässigkeit ausnahmslos zu ungleichen Verhältnissen führen [...]. Nach dem Wortlaut wäre eine andere Interpretation des abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbotes aber nicht ausgeschlossen. Art. 24 Abs. 1 könnte auch dahingehend ausgelegt werden, dass die Ansässigkeit zwar ein zentrales, aber nicht das allein entscheidende Kriterium für die Vergleichbarkeit darstellt. Es widerspricht nur dem Sinn und Zweck der Vorschrift, eine Vergleichbarkeit zu bejahen, wenn trotz der Nichtansässigkeit die Gemeinsamkeiten so stark überwiegen. Systematische und teleologische Argumente haben aber zurückzutreten, wenn nur durch europarechtskonforme Auslegung einer Norm Gemeinschaftsrechtsverstösse vermieden werden können [...]. Nach Art. 10 EG haben alle Organe der Mitgliedstaaten die Verpflichtung, das nationale Recht im Lichte des Gemeinschaftsrechts auszulegen [...]. Auch die DBA müssen von den Mitgliedstaaten im Einklang mit den Grundfreiheiten angewandt werden [...]. M.E. verbietet Art. 24 MA Abs. 1 einem Vertragsstaat daher auch Benachteiligungen von nichtansässigen Staatsangehörigen des anderen Vertragsstaates gegenüber ansässigen eigenen Staatsangehörigen, soweit es für die Umsetzung des Gemeinschaftsrechtes erforderlich ist.»⁵¹

[Rz 42] Diese Argumentationslinie hat durch das vorliegende Besprechungsurteil nun auch für das schweizerische Recht Auftrieb erhalten.

[Rz 43] Bei quasi-ansässigen Steuerpflichtigen dürfte sich im Gegensatz zu den nicht ansässigen Steuerpflichtigen (d.h. den in Ziff. 2.3.2. hievor erwähnten zweiten Personenkategorie) auch das Problem des doppelten Abzuges von Kosten⁵² nicht stellen.

2.4.3. Verletzung des Personenverkehrsabkommens

2.4.3.1. Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung

[Rz 44] Materiell prüft das Bundesgericht die ihm gestellte Frage nach der individuellen Abzugsfähigkeit diverser Kosten unter direkter Bezugnahme auf verschiedene Urteile des Europäischen Gerichtshofes (EuGH)⁵³. Gestützt auf Art. 16 Abs. 2 FZA resp. Art. 21 Abs. 2 FZA verweist es dabei unter anderem auf die Urteile i.S. Biehl, Schumacker, Wielockx, Asscher, Gschwind und Zurstrassen. Die Lausanner Richter

machen dabei auch einen Hinweis auf ein Urteil (Zurstrassen), welches nach dem 21. Juni 1999 ergangen ist. Dies ist nach der herrschenden Lehre zulässig, sofern der EuGH die bisherige Rechtsprechung lediglich präzisiert und den Rahmen des Rechtsbestandes per 21. Juni 1999 bzw. zwischenzeitlich formell einbezogener Rechtsprechung nicht sprengt⁵⁴.

[Rz 45] Zu Recht folgt das Bundesgericht dabei der herrschenden Lehre, welche den Ausschluss individueller Abzüge für quasi-ansässige EU/EFTA-Bürger als das Personenverkehrsabkommen verletzend erachtet⁵⁵. Das höchste Gericht hat damit in einem Quellensteuerverfahren – soweit ersichtlich das erste Mal – eine Verletzung von Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA angenommen. Dies ist insofern auch von praktischer Bedeutung, als das Personenverkehrsabkommen dem internen Recht (DGB, StHG resp. entsprechende Genfer Steuernormen) vorgeht⁵⁶.

[Rz 46] Die höchsten Richter haben hierbei eine *indirekte* Diskriminierung angenommen⁵⁷. Der Beschwerdeführer X. war ja Schweizer, wurde also gerade nicht wegen einer (hier gar nicht vorhandenen) ausländischen Staatsangehörigkeit diskriminiert. Vielmehr wurde angenommen, dass sich X. in einer analogen wirtschaftlichen Situation wie ein unbeschränkt steuerpflichtiger Schweizer befand und bloss aufgrund des Kriteriums des fehlenden Wohnsitzes/Aufenthaltes in der Schweiz steuerlich benachteiligt, oder eben diskriminiert, wurde.

2.4.3.2. Art. 21 FZA

[Rz 47] Insbesondere stand Art. 21 Abs. 1 Satz 2 FZA, welcher auf Grenzgänger Bezug nimmt, der Gutheissung der Beschwerde im vorliegenden Fall nicht entgegen⁵⁸. Die fragliche Bestimmung befasst sich mit der Begriffsdefinition des Grenzgängers und soll dementsprechend verhindern, dass die bloss wöchentliche Rückkehr einer Person an den Wohnort auch steuerlich den Grenzgängerstatus begründet⁵⁹. Die Bestimmung impliziert aber keinen generellen Ausschluss vom persönlichen Anwendungsbereich des FZA für (materielle) Grenzgänger.

[Rz 48] Art. 21 Abs. 2 FZA hat nach Ansicht des Bundesgerichts einen Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung, wie sie sich bis zum 21. Juni 1999 entwickelte, zur Folge⁶⁰. Diese Be-

⁵¹ Rust in Vogel/Lehner DBA, Art. 24 Rz. 62.

⁵² Dazu vgl. Locher, N 40 zu Einführung zu Art. 83ff. DBG; Locher/Behnisch, S. 492.

⁵³ Zu Fragen der Auslegung vgl. Locher, N 31 zu Einführung zu Art. 83ff., ferner Hinny, Diskriminierungsverbot, S. 166ff. Instruktive Zusammenfassungen der massgebenden Urteile finden sich bei Locher, N 41ff. zu Einführung zu Art. 83ff. DBG, Noël, S. 143ff. sowie Pedrolì, N 17ff. Introduction aux art. 83-101 DBG. Ein Konzentrat der aus der EuGH-Rechtsprechung zu ziehenden Schlussfolgerungen findet sich bei Hinny, Personenverkehrsabkommen, S. 255.

⁵⁴ Hinny, Diskriminierungsverbot, S. 169ff.

⁵⁵ Die Meinung von Agner/Jung/Steinmann, S. 347f., welche selbst Art. 2 lit. e QStV in Frage stellen, ist demnach nicht mehr haltbar. Hinny, Auswirkungen, FN 14, bezeichnete die Auffassung der genannten Autoren schon im Jahre 2000 als «unverständlich».

⁵⁶ BGE a.a.O.E. 16.1.

⁵⁷ BGE a.a.O.E. 15.2.

⁵⁸ Vgl. BGE a.a.O.E. 14.1.

⁵⁹ Hinny, Diskriminierungsverbot, S. 174; vgl. auch a.a.O.S. 177ff.

⁶⁰ BGE a.a.O.E. 14.2. So auch Hinny, Diskriminierungsverbot, S. 179ff.

stimmung steht somit selbstredend dem vorliegend gefällten höchstrichterlichen Urteil nicht entgegen.

[Rz 49] Aber auch Art. 21 Abs. 3 FZA stand dem Lausanner Verdikt nicht im Wege. Nach Ansicht des Bundesgerichts erlaubt diese Bestimmung zwar die Erhebung einer Quellensteuer⁶¹. Damit ist aber natürlich noch nicht gesagt – so müsste man wohl sofort ergänzen – dass jede Art von Quellensteuer zulässig ist, wie das Besprechungsurteil denn auch selbst zeigt. Es kann im Übrigen auf die Ausführungen in der Literatur zu dieser Bestimmung verwiesen werden⁶².

2.4.3.3. Der Beschwerdeführer X. als Schweizerbürger

[Rz 50] Das Bundesgericht ging ferner davon aus, dass der Beschwerdeführer X. Schweizerbürger war, obschon X. dies im Laufe des Verfahrens offenbar plötzlich bestritt⁶³. Auch als Schweizerbürger – so die Lausanner Richter weiter – konnte sich X. auf Art. 2 FZA und 9 Abs. 2 Anhang I FZA berufen⁶⁴. Dem ist im Ergebnis sicher zuzustimmen, obschon, liest man den Wortlaut der erwähnten Bestimmung, das Resultat nicht so klar ist. Wie dem auch sei, dass Bundesgericht hätte sich zur Stützung seiner richtigen Meinung zumindest auf diverse – im Urteil nicht erwähnte – Literaturstellen berufen können⁶⁵.

[Rz 51] Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer X. Schweizerbürger war, hat auch noch eine andere juristische Facette. In der Literatur wurde bisher teilweise geltend gemacht, bei Quellensteuerpflichtigen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sei fraglich, ob überhaupt eine indirekte Diskriminierung vorliegen könne. Die Quellensteuer betreffe, wie die Praxis zeige, nämlich zunehmend auch schweizerische Staatsangehörige, die (vorwiegend in Grenznähe) im Ausland Wohnsitz genommen hätten. Auch wenn weit überwiegend ausländische Staatsangehörige der Quellensteuer unterliegen würden, so könne tendenziell zunehmend nicht mehr davon gesprochen werden, die Quellenbesteuerung für Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz treffe praktisch nur ausländische Staatsangehörige⁶⁶.

[Rz 52] Dieser durchaus nachvollziehbaren Meinung dürfte das nun gefällte Urteil wohl weitgehend den Boden entzogen haben⁶⁷. Es wäre nämlich in Zukunft unzulässig, ausländi-

sche, in der Schweiz bloss beschränkt steuerpflichtige Personen anders zu behandeln als Schweizer, die hiezulande ebenfalls bloss beschränkt steuerpflichtig sind. Oder anders gesagt: Man kann die Quellensteuererhebung bei Ausländern ohne Tarifkorrektur resp. nachträgliche ordentliche Veranlagung in Fällen wie dem hier besprochenen nicht mehr mit dem Argument rechtfertigen, dass auch ein Schweizer bei analogem Sachverhalt demselben unkorrigierten Quellensteuersystem unterliegen würde. Dies ist aufgrund des Besprechungsurteils, welches einen Schweizer betraf, gerade nicht mehr der Fall. Würde man in einem analogen Fall wie dem vorliegenden einen ausländischen Quellensteuerpflichtigen anders behandeln als im Besprechungsurteil den schweizerischen Beschwerdeführer X., läge eine verpönte Diskriminierung vor, da man zwei analoge Sachverhalte alleine aufgrund der Staatsangehörigkeit anders beurteilen würde.

2.5. Folgerungen aus dem Berichtsurteil

[Rz 53] Es wird interessant sein zu beobachten, wie sich die Situation bei den Quellensteuern weiter entwickelt. War das vorliegende Urteil die Granate, welche die Gleichbehandlungs-Lawine auslöst, oder wird es sich als blosser Rohrkrepierer im Bereich Diskriminierungsverbot erweisen? Immerhin erscheint im Lichte des soeben gefällten Entscheids folgende, vom höchsten Gericht noch im Jahre 2008 gemachte Aussage als überholt oder zumindest allzu apodiktisch:

«In der Lehre ist anerkannt, dass die – sachgerechte – Quellenbesteuerung von Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in (der) Schweiz mit dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV im Einklang steht, mit den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen harmoniert und auch im Licht des Freizügigkeitsabkommens mit der Europäischen Union vom 21. Juni 1999 unproblematisch ist [...]»⁶⁸.

[Rz 54] Seither ist die höchstrichterliche Rechtsprechung einen weiten Weg gegangen.

[Rz 55] Auch wenn die Lausanner Richter möglicherweise davor zurückschrecken werden, im Bezug auf natürliche Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz die Quellensteuer in Bausch und Bogen als FZA-verletzend zu qualifizieren und deren Abschaffung zu verlangen – wie das bspw. die Lehre teilweise tut⁶⁹ –, ist nach Ansicht des Schreibenden nicht auszuschliessen, dass das Bundesgericht den

⁶¹ BGE a.a.O.E. 14.3.

⁶² Henny, Diskriminierungsverbot, S. 185.

⁶³ BGE a.a.O.E. 3.1.

⁶⁴ BGE a.a.O., E. 11.4 a.E.

⁶⁵ Möhr, S. 158. Zur Stützung der bundesgerichtlichen Aussage könnte man sich wohl auch auf die sog. Inländerdiskriminierung oder umgekehrte Diskriminierung berufen, wenn man sie im Sinne von Henny versteht als «Diskriminierung von Inländern gegenüber EU-Ausländern, sofern diese Inländer die Personenfreizügigkeit in Anspruch nehmen» (Henny, Diskriminierungsverbot, S. 175). Vgl. auch ders., Auswirkungen, S. 1148.

⁶⁶ Zigerlig/Jud, N 12c Vor Art. 83-101 DBG.

⁶⁷ Vgl. dazu die Ausführungen des Bundesgerichts, welche den Aussagen in der anders lautenden Botschaft des Bundesrates widersprechen (BGE

a.a.O.E. 15.2).

⁶⁸ BGE 19.2.2008, StE 2009 B 82.1 Nr. 3.

⁶⁹ So z.B. Noël, S. 163 für die unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen. Betreffend verschiedenen Lösungsvorschlägen und Handlungsvarianten vgl. Henny, Personenverkehrsabkommen, S. 266.

quasi-ansässigen natürlichen Personen ebenfalls die nachträgliche ordentliche Veranlagung zugesteht⁷⁰.

[Rz 56] Ferner müsste aufgrund des nun ergangenen Urteils der Gesetzgeber tätig werden und das Regime der nachträglichen Tarifkorrekturen für die hier interessierenden Quasi-Ansässigen im Sinne der Literatur auf eine neue, einheitliche gesetzliche Grundlage stellen⁷¹. So wären beispielsweise als Minimalmassnahme in Art. 2 lit. e QStV nicht nur die allgemeinen Abzüge gemäss Art. 33 DBG zu erwähnen, sondern auch die Berufskosten gemäss Art. 26 DBG⁷².

3. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

[Rz 57] Dem Besprechungsurteil ist im Ergebnis zuzustimmen. Die Prognose Hinnys, wonach aufgrund des Personenverkehrsabkommens im Quellensteuerbereich zumindest «mit einzelnen punktuellen Korrekturen durch das Bundesgericht zu rechnen»⁷³ ist, hat sich bewahrheitet. Verblüffend ist wohl höchstens, dass es so lange gedauert hat, bis ein entsprechender Fall vom höchsten Gericht im Lichte des Personenverkehrsabkommens beurteilt werden musste.

[Rz 58] Es wird interessant sein zu verfolgen, ob das Bundesgericht allfällige weitergehende Kritikpunkte der Lehre in zukünftigen Entscheiden ebenfalls aufnimmt. Im Bereich Quellensteuer wird wohl in Zukunft mit vermehrter prozessualer Aktivität oder gar Hektik zu rechnen sein.

[Rz 59] Aufgrund des ergangenen Urteils ist im Weiteren der Gesetzgeber gefordert. Er wird bezüglich quasi-ansässigen natürlichen Personen den ergangenen Entscheid umsetzen und eine Verletzung des Freizügigkeitsabkommens durch Gewährung von Tarifkorrekturen und/oder nachträglichen ordentlichen Veranlagungen beseitigen müssen.

Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

DUSS MARCO, Verfassungs- und DBA-widrige Quellen-Bundessteuer, StR 1989, S. 305

HANGARTNER IVO, Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit im Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft, AJP 2003, S. 257

HINNY PASCAL, Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht, ST 2000, S. 1147 (zitiert: Hanny, Auswirkungen)

DERS., Vom Saisonnier zum EG-Kurzaufenthalter, Unzulänglichkeiten der Schweizer Quellensteuerordnung, in: Gauchs Welt, FS für Peter Gauch zum 65. Geburtstag, Hrsg. von Tercier Pierre/Amstutz Marc/Koller Alfred/Schmid Jörg/Stöckli Hubert, Zürich/Basel/Genf 2004 (zitiert: Hanny, Saisonnier)

DERS., Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, S. 165 (zitiert: Hanny, Diskriminierungsverbot)

DERS., Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, FStR 2004, S. 251 (zitiert: Hanny, Personenverkehrsabkommen)

DERS., Tendenzen der (Grundfreiheiten-) Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts – Auswirkungen auf die Schweiz, FStR 2009, S. 77 (zitiert: Hanny, Tendenzen)

DERS., Impact on Swiss Tax Law of the Non-Discrimination Requirement in the EC-Swiss Bilateral Agreements, ET 2001, S. 423 (zitiert: Hanny, Impact)

KOLB ANDREAS, Bilaterale Verträge I – Personenfreizügigkeit/Grenzgängerbesteuerung, FStR 2004, S. 22

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, I. Teil (Art. 1 – 48 DBG), 1. Auflage, Basel/Therwil 2001 (zitiert: Locher, Kommentar I)

DERS., Kommentar zum DBG, II. Teil (Art. 49 – 101 DBG), 1. Auflage, Basel/Therwil 2004

DERS., Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. überarbeitete Auflage, Bern 2005 (zitiert: Locher, Einführung)

LOCHER PETER/BEHNISCH URS, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2000, ZbJV 2002, S. 481

NOËL YVES, BIEHL, SCHUMACHER ... et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, in: Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Aktuelle Situation und Perspektiven, FS zum 80. Geburtstag von Walter Ryser, Hrsg. von Locher Peter/Rolli Bernhard/Spori Peter, Bern 2005

MÖHR MARCO, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, Diss. SG 2002

OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 3^{ème} édition, entièrement revue et augmentée, Bâle/Genève/Munich 2007 (zitiert: Oberson, Droit fiscal suisse)

DERS., Précis de droit fiscal international, 3^{ème} édition, mise à jour et augmentée, Berne 2009 (zitiert: Oberson, Droit fiscal international)

PEDROLI ANDREA, in : Commentaire Romand, Impôt fédéral di-

⁷⁰ Das postulieren z.B. Hanny, Personenverkehrsabkommen, S. 266; Noël, S. 164, Pedrolì, N 27 Introduction aux art. 83-101 DBG.

⁷¹ So auch Möhr, S. 138, S. 141f. und S. 157f. Vgl. zum kantonalen Wildwuchs Hanny, Personenverkehrsabkommen, S. 260; sowie ders. Saisonnier, S. 805.

⁷² So auch Hanny, Auswirkungen, S. 1152.

⁷³ Hanny, Personenverkehrsabkommen, S. 267.

rect, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Edité par Yersin Danielle/Noël Yves, Bâle 2008

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2., überarbeitete Auflage, Zürich 2009

RIVIER JEAN-MARC, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, ASA 71, S. 97

RUST ALEXANDER, in: Vogel Klaus/Lehner Moris, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Auflage, München 2008

WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2000, FStR 2001, S. 151

WEIDMANN HEINZ/GROSSMANN BENNO/ZIGERLIG RAINER, Wegweiser durch des st. Gallische Steuerrecht, 6., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, Muri-Bern 1999

ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2b; Art. 83-222, 2. Auflage, Basel 2008

Dr. Adriano Marantelli, LL.M., dipl. Steuerexperte, meyerlustenberger Rechtsanwälte, Zürich

* * *