

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 977/2020

Urteil vom 6. Mai 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichterin Hänni,
Bundesrichter Beusch,
Bundesrichter Hartmann,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

A._____,
c/o B._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau,
Postfach, 8501 Frauenfeld,
Beschwerdegegnerin,

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau,
Schlossmühlestrasse 9,
8510 Frauenfeld Kant. Verwaltung.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau,
Quellensteuer, Steuerperiode 2017,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts
des Kantons Thurgau vom 24. Juni 2020 (VG.2020.6/E).

Sachverhalt:

A.

Der Schweizer Staatsangehörige A._____ wohnte bis am 30. Juni 2017 in der Stadt Zürich. Vom 1. Januar 2017 bis zum 30. Juni 2017 war er bei der C._____ GmbH angestellt und verdiente in dieser Zeit gemäss Lohnausweis vom 13. Juni 2017 einen Nettolohn von Fr. 8'843.–. Nach dem 30. Juni 2017 verlegte A._____ seinen Wohnsitz nach U._____/AT. Mit Schlussrechnung vom 12. Februar 2018 veranlagte ihn das Steueramt des Kantons Zürich für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis am 30. Juni 2017 mit einer Steuer von Fr. 82.10 für die Staats- und Gemeindesteuern.

Ab dem 19. September 2017 bis am 27. Dezember 2017 war A._____ bei der D._____ AG angestellt. Während dieser Zeit pendelte er täglich von seinem Wohnort zu seinem Arbeitseinsatzort bei der Zuckerfabrik in V._____/TG. Aufgrund des Wohnsitzes in Österreich wurde A._____ von seinem Verdienst bei der

D. _____ AG (gemäss Lohnausweis vom 15. Februar 2018: netto Fr. 24'603.–) ein Betrag von Fr. 3'995.25 als Quellensteuer abgezogen. In Österreich wurden von A. _____ keine Steuern erhoben.

Am 28. Februar 2018 reichte A. _____ bei der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau eine ordentliche Steuererklärung ein. Gleichzeitig bat er darum, in einem ordentlichen Steuerverfahren veranlagt zu werden, damit sein tatsächliches Jahreseinkommen in der Schweiz berücksichtigt werde.

B.

Mit Entscheid vom 22. Mai 2018 lehnte die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau ab, A. _____ ordentlich zu veranlagen, er sei an der Quelle zu besteuern. Die Einsprache A. _____s wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 10. Juli 2018 ab. Dagegen erhob A. _____ am 8. August 2018 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau, wobei er die Festsetzung und Besteuerung der von ihm im Kalenderjahr 2017 erzielten Einkünfte im ordentlichen Verfahren beantragte. Mit Entscheid vom 12. November 2019 hiess die Steuerrekurskommission den Rekurs gut. Sie hob den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. Juli 2018 auf und wies die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau an, nachträglich eine ordentliche Veranlagung für die Steuerperiode 2017 vorzunehmen. Dabei seien für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern steuerbare Einkünfte von insgesamt Fr. 24'603.– sowie satzbestimmende Einkünfte von insgesamt Fr. 33'446.– zu berücksichtigen (beides vor Abzügen).

Die Steuerverwaltung erhob am 16. Januar 2020 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau. Die Beschwerde richtete sich einzig gegen die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens. Zu berücksichtigen sei, so die Steuerverwaltung, dass die Steuerveranlagung entgegen der Rekurskommission nicht auf das ganze Jahr, sondern ab Beginn der wirtschaftlichen Anknüpfung, d.h. ab dem 19. September bis Ende der Steuerperiode zu erfolgen habe. Dieses Einkommen werde besteuert und für die Satzbestimmung auf 12 Monate hochgerechnet.

Mit Urteil vom 24. Juni 2020 hiess das Verwaltungsgericht die Beschwerde gut. Es stellte fest, dass für den massgeblichen Zeitraum vom 19. September 2017 bis am 27. Dezember 2017 für die Veranlagung der direkten Bundessteuer sowie der Staats- und Gemeindesteuern 2017 steuerbare Einkünfte von Fr. 24'603.– sowie satzbestimmende Einkünfte von Fr. 89'465.– (beides vor Abzügen) zu berücksichtigen seien. Die Angelegenheit wurde zur Durchführung der ordentlichen Veranlagung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

C.

Mit Beschwerde vom 22. November 2020 (Postaufgabe am 24. November 2020) beantragt A. _____ dem Bundesgericht, dass der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. Juni 2020 "zurückzuweisen" und die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau anzuweisen sei, eine "Steuersatzneubewertung mit Blick auf die Dauer der Quasiansässigkeit zur Schweiz vorzunehmen, die betroffenen kantonalen Einkommensanteile neu zu bewerten und allfällige Differenzen auszugleichen."

Die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht hat die Angelegenheit am 6. Mai 2022 öffentlich beraten.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Nach Art. 90 BGG ist die Beschwerde ans Bundesgericht zulässig gegen Entscheide, die das Verfahren ganz abschliessen (Endentscheide). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die nicht die Zuständigkeit oder den Ausstand betreffen, ist die Beschwerde demgegenüber nach Art. 93 Abs. 1 BGG nur zulässig, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde. Bei Rückweisungsentscheiden handelt es sich grundsätzlich um Zwischenentscheide, gegen welche die Beschwerde an das Bundesgericht nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 BGG zulässig ist. Verbleibt der unteren Instanz aber kein Entscheidungsspielraum mehr und kann sie bloss noch das oberinstanzlich Angeordnete umsetzen, gilt der Rückweisungsentscheid als End- und nicht als

Zwischenentscheid (BGE 142 II 20 E. 1.2; 134 II 124 E. 1.3).

Die Vorinstanz wies das Verfahren an die Steuerverwaltung zurück, damit diese den Beschwerdeführer neu veranlasse, wobei die Vorinstanz der Steuerverwaltung das Bruttoeinkommen sowohl für die Bestimmung des steuerbaren Einkommens als auch für die Satzbestimmung vorgab. Offen liess sie einzig die genaue Höhe der Abzüge, die jedoch soweit ersichtlich nicht streitig ist. Der Steuerverwaltung verbleibt damit kein relevanter Beurteilungsspielraum mehr. Das angefochtene Urteil ist deshalb als Endentscheid zu behandeln. Dagegen kann nach Art. 90 BGG beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden.

1.2. Das Urteil der Vorinstanz betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts im Sinne von Art. 82 lit. a BGG. Bei der Vorinstanz handelte es sich um ein oberes Gericht und eine letzte kantonale Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG, Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Der Beschwerdeführer ist nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert.

1.3. Die Beschwerde muss ein Rechtsbegehren enthalten (Art. 42 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde an das Bundesgericht ist ein reformatorisches Rechtsmittel (Art. 107 Abs. 2 BGG); ein blosser Antrag auf Rückweisung ist nicht zulässig, ausser wenn das Bundesgericht ohnehin nicht reformatorisch entscheiden könnte (BGE 137 II 313 E. 1.3; 136 V 131 E. 1.2; 134 III 379 E. 1.3; 133 III 489 E. 3.1; vgl. allerdings auch BGE 133 II 409 E. 1.4.1). Der nicht anwaltlich vertretene Beschwerdeführer formuliert ein vornehmlich reformatorisches Begehren. Aus sich selbst heraus sind die Anträge des Beschwerdeführers nicht verständlich. Im Lichte der Begründung der Beschwerde, die zur Interpretation der Rechtsbegehren beigezogen werden kann (vgl. statt vieler BGE 137 II 313 E. 1.3), darf immerhin geschlossen werden, dass er die Aufhebung des angefochtenen Urteils und die Bestätigung des Entscheids der Unterinstanz anstrebt.

1.4. Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus seiner Eingabe geht hinreichend hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2; Urteil 2C 803/2018 vom 17. September 2019 E. 1.1, in: StE 2020 A 12 Nr. 28).

1.5. Die gesetzliche Fristvorschrift (Art. 100 Abs. 1 BGG) ist eingehalten. Mit Bezug auf die Form (Art. 42 BGG) genügt die Eingabe unter Berücksichtigung des Umstands, dass der Beschwerdeführer ein Laie ist, den Anforderungen knapp. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Die Verletzung von Grundrechten untersucht das Bundesgericht nur, wenn eine entsprechende Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2; 134 II 244 E. 2.2). Ansonsten wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5; 138 I 274 E. 1.6; 133 II 249 E. 1.4.1).

II. Anwendbares Recht

3.

Am 1. Januar 2021 ist im Bund und im Kanton Thurgau die Revision der Bestimmungen über die Quellensteuer in Kraft getreten (Art. 83 ff. DBG; § 109 ff. des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 [StG/TG; RB 640.1]; vgl. AS 2018 1825). Der vorliegende Streit betrifft die Steuerperiode 2017 und ist nach dem damals in Kraft stehenden Recht (u.a. Art. 83 ff. aDBG und § 109 ff. aStG/TG) zu beurteilen.

III. Direkte Bundessteuer

4.

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 Art. 91 aDBG der Quellensteuer unterlag, die nach Art. 99 aDBG eigentlich an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Einkommens- und Vermögenssteuern tritt.

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.

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 Anstellung bei der D. _____ AG bezog, stuft sie als regelmässig fliessende Einkünfte ein. Deshalb rechnete sie diese Einkünfte zur Satzbestimmung gemäss Art. 40 Abs. 3 DBG auf zwölf Monate um.

5.

5.1. Zwischen den Parteien ist nicht mehr umstritten (vgl. oben 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; 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; 140 II 141 E. 7.1.1; 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 veranlagten war.

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".

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.

6.

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

angerufenen Freizügigkeitsabkommen.

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 Frauenfeld (E. 6.1.3).

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).

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.

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 (Art. 5 Abs. 1 lit. a und Art. 8 Abs. 1 DBG). Diese beschränkte Steuerpflicht endete am 27. Dezember 2017.

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.

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).

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.

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.

6.3.3. Es ergibt sich somit mit Bezug auf die strittige Satzbestimmung, dass die Einkünfte im Kanton Thur-

gau 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.

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.

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; 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).

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, EU:C:2019:138, Rn. 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, Rn. 60).

6.4.2. Der Beschwerdeführer wird für die Arbeitstätigkeit in den Herbstmonaten 2017 (19. September bis 27. Dezember 2017) unstreitig 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; 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).

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 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, Zürich/St. Gallen/Baden-Baden 2016, 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.

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.

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.

IV. Staats- und Gemeindesteuern

7.

Der Kanton Thurgau sieht in Bezug auf die Hochrechnung des Einkommens bei unterjährigem Zu- oder Wegzug dieselbe Regelung vor wie Art. 40 Abs. 3 DBG (vgl. § 55 Abs. 3 StG/TG). Es kann daher auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden.

V. Verfahrensausgang und Kosten

8.

Die Beschwerde ist abzuweisen. Die Gerichtskosten sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 1'200.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Lausanne, 6. Mai 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Seiler