

FR_GERICHTE 604 2017 43 vom 28. November 2017

FR Kantonsgericht, 2017-11-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_43

FR: FR_GERICHTE 604 2017 43 du 28 novembre 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2017 43 del 28 novembre 2017

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

Prozessuales

E. 1.1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 DBG; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 DStG). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG).

E. 1.2

Die Beschwerde vom 2. März 2017 gegen den Einspracheentscheid vom 3. Februar 2017 ist durch den rechtsgültig vertretenen Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Der Beschwerdeführer ist als

Kantonsgericht KG Seite 4 von 7 Steuerschuldner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2

Direkte Bundessteuer (604 2017 43)

E. 2.1

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob der Beschwerdeführer auch für die Arbeitstage, die er im Ausland für seine in der Schweiz ansässige Arbeitgeberin erbracht hat, in der Schweiz steuerpflichtig ist.

E. 2.1.1

Einleitend ist zu bemerken, dass der Beschwerdeführer als internationaler Wochenaufenthalter in unselbständiger Stellung ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz grundsätzlich an der Quelle hätte besteuert werden müssen (vgl. Art. 91 DBG). Infolge eines Rulings zwischen der Steuerverwaltung und seiner Arbeitgeberin ist dies aber nicht erfolgt, weshalb seine Einkünfte nun im ordentlichen Verfahren zu veranlagten sind (Art. 99 DBG e contrario).

E. 2.1.2

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind Staatsverträge, welche nach schweizerischer Rechtsauffassung mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden nicht nur völkerrechtlich verbindlich, sondern auch direkt Bestandteil des innerstaatlichen Rechts werden. Das Bundesgericht räumt einem Staatsvertrag in aller Regel den Vorrang vor Bundesrecht ein (BGE 117 Ib 367 E. 2b mit weiteren Hinweisen; vgl. auch MATTEOTTI/HORN, in Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, Einleitung N. 2; MATTEOTTI/KRENGER, in Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, Einleitung N. 56). Dieser Vorrang gilt absolut bezüglich der kantonalen Steuergesetze sowie bei ausdrücklichem Vorbehalt bezüglich abweichender völkerrechtlicher Normen, wie dies z.B. im DBG der Fall ist (Art. 6 Abs. 3 und Art. 52 Abs. 3 DBG). Die DBA vermögen aber internes Recht nicht aufzuheben. Die innerstaatlichen Vorschriften bleiben immer Grundlage für die Besteuerung. Sie finden aber insoweit nicht oder nur eingeschränkte Anwendung, als sie im Widerspruch zu Bestimmungen eines DBA stehen. Die DBA bilden somit Schranken für die Ausschöpfung der grundsätzlich umfassenden Steuerhoheit der Schweiz. Dies wird als „negative Wirkung“ der DBA bezeichnet. Die sogenannte negative Wirkung der DBA bedeutet ausserdem, dass ein DBA eine Steuerpflicht weder begründen noch eine bestehende Steuerpflicht erweitern, sondern die Steuerhoheit der Vertragsstaaten nur einschränken kann. Die Zuteilungsnormen der DBA regeln bloss die Frage, ob ein Vertragsstaat ein bestimmtes Steuerobjekt einer steuerpflichtigen Person besteuern darf. Ob und wie der berechnigte Vertragsstaat sein Besteuerungsrecht wahrnimmt, bleibt vollständig dem innerstaatlichen Recht überlassen. Wenn mit anderen Worten nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates eine Besteuerung unterbleibt, kann auch die Zuweisung des Steuersubstrats an diesen Staat keine Grundlage für eine Besteuerung schaffen. Insbesondere vermag ein derartiges Abkommen, da der Idee nach reines Kollisionsrecht, keine neue Steuerpflicht zu begründen oder eine bestehende Steuerpflicht zu erweitern (Urteile BGE 2C_64 und 65/2013 vom 26. September 2014 E. 2.2.2 mit Hinweisen; 2C_604/2011 vom 9. Mai 2012 E. 2). Die DBA entfalten ausschliesslich negative Wirkung (MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI, Das Schweizerische Steuerrecht, 8. Auflage 2015, S. 586; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Auflage 2005, S. 95; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage 2016, S. 142 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung; auch MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung N. 186 und MATTEOTTI/HORN, Einleitung N. 12).

Kantonsgericht KG Seite 5 von 7 Aus dieser Rangordnung der Normen sowie der ausschliesslich negativen Wirkung der DBA ist bei der steuerlichen Beurteilung internationaler Sachverhalte in einem ersten Schritt zu prüfen, ob im schweizerischen Steuerrecht steuerpflichtbegründende Normen bestehen, die den Sachverhalt erfassen. Ist dies nicht der Fall, so endet hier die Beurteilung aus Schweizer Sicht, weil keine Anknüpfung für eine Besteuerung besteht. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob im

schweizerischen Steuerrecht steuerpflichtbegrenzende Normen bestehen, welche die Besteuerung einschränken, kann doch eine solche Beschränkung bereits dazu führen, dass eine Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Erst wenn in einem dritten und vierten Schritt dieselben Fragen auch für das ausländische Steuerrecht bejaht (Schritte 1 und 3) resp. verneint (Schritte 2 und 4) worden sind, d.h. erst wenn feststeht, dass ein schweizerischer und gleichzeitig auch ein ausländischer staatlicher Steueranspruch überhaupt besteht, stellt sich die Frage, ob dieser Steueranspruch durch ein Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls eingeschränkt ist (MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI, S. 587; vgl. auch LOCHER, S. 95).

E. 2.1.3

Gemäss dem schweizerischen (innerstaatlichen) Steuerrecht sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (unbeschränkt) steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben (Art. 3 Abs. 1 DBG). Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind – gegebenenfalls – aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (beschränkt) steuerpflichtig; dies unter anderem dann, wenn sie in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben (Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG). So verhält es sich, wenn sich eine Person während weniger als 30 Tagen in der Schweiz zu Erwerbzwecken aufhält (Art. 3 Abs. 3 lit. a DBG e contrario) oder wenn sie als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in der Schweiz erwerbstätig ist. In diesen Fällen ist auf dem Erwerbseinkommen von Arbeitnehmern die Quellensteuer zu erheben (Art. 91 DBG). Die der Quellensteuer unterliegenden Personen werden für Einkommen, das dem Steuerabzug an der Quelle nicht unterworfen ist, im ordentlichen Verfahren veranlagt (Art. 99 DBG e contrario; vgl. auch Art. 90 Abs. 1 DBG für natürliche Personen mit steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz). Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Einkommens, für die eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht, wobei mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen zu versteuern ist (Art. 6 Abs. 2 DBG). Die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen entspricht (Art. 7 Abs. 1 DBG). In BGE 137 II 246 hat das Bundesgericht erwogen, dass die beschränkte Steuerpflicht gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG voraussetze, dass die Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausgeübt werde; dies sei dann der Fall, wenn der tatsächliche Arbeitsort in der Schweiz liege. Eine unselbständige Erwerbstätigkeit unterliege daher nur bei Anwesenheit in der Schweiz der Steuerpflicht (vgl. auch OESTERHELT/SEILER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage 2017, Art. 5 N. 13 ff.). In zeitlicher Hinsicht verlangt Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG die Anwesenheit im Zeitpunkt der Verrichtung der Erwerbstätigkeit, d.h. der Leistung der Arbeit. Hingegen ist es nicht erforderlich, dass die erwerbstätige gebietsfremde Person auch im Zeitpunkt des Vermögenszuflusses in der Schweiz anwesend war (OESTERHELT/SEILER, Art. 5 N. 16).

E. 2.2

Im konkreten Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer im Steuerjahr 2014 als internationaler Wochenaufenthalter für eine in der Schweiz ansässige Firma mit verschiedenen Arbeitsorten in der Schweiz und im Ausland unselbständig erwerbstätig war. Ebenfalls unbestritten

Kantonsgericht KG Seite 6 von 7 ist, dass der Beschwerdeführer nur gerade 61 Arbeitstage in der Schweiz und 186 Arbeitstage im Ausland verbrachte (vgl. Calendar Report vom 7. Juli 2015; Beilage zur Steuerauscheidung). Das heisst mit anderen Worten, der Beschwerdeführer war nur an insgesamt 61 Arbeitstagen physisch in der Schweiz anwesend. Nach dem Gesagten ist er somit – in Anwendung von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG – auch nur für diese 61 Arbeitstage steuerpflichtig, findet sich doch für die im Ausland verbrachten Arbeitstage im schweizerischen Steuerrecht keine steuerpflichtbegründende Norm. Daran ändert auch Art. 15 Ziff. 1 und 2 DBA-NL nichts, kann doch die Zuweisung des Steuersubstrats an einen Staat keine Grundlage für eine Besteuerung schaffen, wenn nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates eine Besteuerung unterbleibt.

E. 2.3

Entsprechend ist die vorliegende Beschwerde gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und das Einkommen des Beschwerdeführers aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.110) auf CHF 32'614.- (statt: CHF 132'061.-) festzusetzen.

E. 3

Kantonssteuer (604 2017 44)

E. 3.1

Die vorne dargelegten Grundsätze gelten auch unter dem (harmonisierten) kantonalen Recht. Die entsprechenden, praktisch gleich lautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG resp. Art. 5 Abs. 1 lit. a, Art. 6 Abs. 2 und Art. 7 Abs. 1 DStG enthalten.

E. 3.2

Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in Erwägung 2 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und das Einkommen des Beschwerdeführers aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.110) auf CHF 32'614.- (statt: CHF 132'061.-) festzusetzen.

E. 4

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen. IV. Zustellung Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden. Gegen die Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 28. November 2017/dki Präsident Gerichtsschreiberin

E. 4.1

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (Art. 144 DBG und Art. 131 VRG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Gerichtskosten zu erheben. Der bezahlte Kostenvorschuss von CHF 1'200.- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

E. 4.2

Der obsiegende Beschwerdeführer hat auf eine Parteientschädigung explizit verzichtet.

Kantonsgericht KG Seite 7 von 7 Der Hof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2017 43)

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg vom 3. Februar 2017 wird aufgehoben und das Einkommen von A. _____ aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.110) auf CHF 32'614.- (statt: CHF 132'061.-) festgesetzt. II. Kantonssteuer (604 2017 44) 2. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg vom 3. Februar 2017 wird aufgehoben und das Einkommen von A. _____ aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.110) auf CHF 32'614.- (statt: CHF 132'061.-) festgesetzt. III. Gerichts- und Parteikosten 3. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss (CHF 1'200.-) wird A. _____ zurückerstattet.

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