

SO_GERICHTE SGSTA.2010.90 vom 1. Februar 2010

SO Obergericht, 2010-02-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2010.90

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2010.90 du 1 février 2010

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2010.90 del 1 febbraio 2010

Regeste

StG § 8 Abs. 3 lit. a, DBG Art. 3 Abs. 3 lit. a, DBA-D Art. 4 Abs. 2; Art. 14 Abs. 1 - Steuerpflicht; Doppelbesteuerung. Begriffe des steuerrechtlichen Wohnsitzes und Aufenthalts. Bei Doppelansässigkeit in Deutschland und in der Schweiz wird der Konflikt der gleichzeitigen Steuerpflicht durch die sog. Tie-Break-Regel gelöst, indem bestimmte Vorrangkriterien in einer vorgegebenen Reihenfolge geprüft werden.

Erwägungen

E. 1

DBG). Ob der Steuerpflichtige kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist, hängt demnach sowohl bei der Staats- wie bei der direkten Bundessteuer davon ab, ob ein Wohnsitz (§ 8 Abs. 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 2 DBG) oder ein Aufenthalt (§ 8 Abs. 3 StG bzw. Art. 3 Abs. 3 DBG) im Kanton bzw. in der Schweiz gegeben ist.

2.2 Die VB vermischt in ihrem Einspracheentscheid die Begriffe des steuerrechtlichen Wohnsitzes und des Aufenthalts. Sie bejaht zwar einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz, stützt sich aber dabei auf § 8 Abs.

E. 2

Weist eine Person Beziehungen zu mehreren Staaten auf, wird das Besteuerungsrecht einerseits durch das (nationale) Aussensteuerrecht und andererseits durch internationales Vertragsrecht (Doppelbesteuerungsabkommen) abgegrenzt (KSGE 2005 Nr. 1 E. 1; vgl. Arnold/Meier/Spinnler, Steuerpflicht bei Auslandbezug, in: ASA 70 S. 3). Zu prüfen ist zunächst, wie sich die Rechtslage nach dem kantonalen und schweizerischen Aussensteuerrecht darstellt.

E. 2.1

Was die Staatssteuer anbelangt, sind gemäss § 8 Abs. 1 StG natürliche Personen auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen oder steuerrechtlichen Wohnsitz zuweist (§ 8 Abs. 2 StG). Einen steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton hat eine Person, wenn sie hier, ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, während mindestens 30 Tagen verweilt und in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausübt (§ 8 Abs. 3 lit. a StG). Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht laut § 11 Abs. 1 StG unbeschränkt, erstreckt sich aber nicht auf ausserkantonale geschäftliche Betriebe, Betriebsstätten und Grundstücke. Analoge Bestimmungen enthält das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in Art. 3 Abs. 1 und 2. In Bezug auf die direkte

Bundessteuer ist die Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit in gleicher Weise geregelt (Art. 3 Abs. 1 bis 3 sowie Art. 6 Abs. 1 DBG). Ob der Steuerpflichtige kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist, hängt demnach sowohl bei der Staats- wie bei der direkten Bundessteuer davon ab, ob ein Wohnsitz (§ 8 Abs. 2 StG bzw. Art. 3 Abs. 2 DBG) oder ein Aufenthalt (§ 8 Abs. 3 StG bzw. Art. 3 Abs. 3 DBG) im Kanton bzw. in der Schweiz gegeben ist.

E. 2.2

Die VB vermischt in ihrem Einspracheentscheid die Begriffe des steuerrechtlichen Wohnsitzes und des Aufenthalts. Sie bejaht zwar einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz, stützt sich aber dabei auf § 8 Abs.

E. 2.4

Keine entscheidende Rolle spielt in diesem Zusammenhang die Bestimmung von Art. 814 Abs. 3 OR, wonach eine GmbH durch eine Person vertreten werden muss, die Wohnsitz in der Schweiz hat. Formelle Momente (wie Hinterlegung der Schriften, fremdenpolizeiliche Bewilligungen oder hier Eintrag im Handelsregister) sind für die Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes nicht entscheidend, sondern bieten höchstens in Zweifelsfällen einen Beurteilungshinweis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 3 N. 18).

E. 3

lit. a StG, welcher den steuerrechtlichen Aufenthalt betrifft.

Der Wohnsitz einer Person ist der Ort, an dem sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich jene Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person (statt vieler: BGE 132 I 29 E. 4 mit Hinweisen; KSGE 2005 Nr. 6 E. 2; 2005 Nr. 1 E. 2.5). Ob sich im vorliegenden Fall der Mittelpunkt der Interessen des Rekurrenten im Jahr 2008 - wie die VB annimmt - tatsächlich in der Schweiz befand, erscheint fraglich: Der Rekurrent ist deutscher Staatsangehöriger und wohnt mit seiner Lebenspartnerin seit dem 1. März 1997 in einem Einfamilienhaus in D., wo er eine Einzelfirma betreibt, lokalpolitisch tätig ist und sich auch sein privates Umfeld befindet. Das gemietete Studio in F. SO dient hingegen nur dem Zweck, während langen Kurstagen einen - vergleichsweise kostspieligen - Hotelaufenthalt für den Rekurrenten zu vermeiden, wenn ihm eine Rückreise nach D. aus zeitlichen Gründen nicht mehr möglich ist. Die Feststellung der VB, der Rekurrent gehe von seiner Wohnung in F. SO aus mehrheitlich seiner Arbeit nach, lässt sich aufgrund der Akten kaum erhärten.

Die Frage, ob sich aufgrund des steuerrechtlichen Wohnsitzes eine unbeschränkte Steuerpflicht ergibt, kann indes aus folgendem Grund offen gelassen werden: Der Rekurrent hat angegeben, im Jahr 2008 habe er sich beruflich während 55 Kurstagen in der Schweiz aufgehalten. Daraus ergibt sich ohne Weiteres, dass die Voraussetzungen von § 8 Abs. 3 lit. a StG bzw. Art. 3 Abs. 3 lit. a DBG ("während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt") für einen steuerrechtlichen Aufenthalt erfüllt sind. Entgegen der Auffassung des Rekurrenten betrifft diese Bestimmung sowohl die selbständige wie die unselbständige Erwerbstätigkeit (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 3 N. 59).

2.3 Nach dem Gesagten ist der Rekurrent aus der Sicht des schweizerischen und kantonalen Aussensteuerrechts auf Grund seines steuerrechtlichen Aufenthalts für das Steuerjahr 2008 kraft persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 3 Abs. 3 lit. a in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 DBG; § 8 Abs. 3 lit. a in Verbindung mit § 11 Abs. 1 StG).

2.4 Keine entscheidende Rolle spielt in diesem Zusammenhang die Bestimmung von Art. 814 Abs. 3 OR, wonach eine GmbH durch eine Person vertreten werden muss, die Wohnsitz in der Schweiz hat. Formelle Momente (wie Hinterlegung der Schriften, fremdenpolizeiliche Bewilligungen oder hier Eintrag im Handelsregister) sind für die Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes nicht entscheidend, sondern bieten höchstens in Zweifelsfällen einen Beurteilungshinweis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 3 N. 18).

E. 3.1

Die VB hat in ihrem Entscheid dem Umstand, dass der Rekurrent auch zu Deutschland wesentliche Beziehungen unterhält, zu wenig Beachtung geschenkt: Wie bereits erwähnt, wohnt der Rekurrent mehrheitlich in einem Einfamilienhaus in D., wo auch seine Einzelfirma ihren Sitz hat. Er ist lokalpolitisch engagiert (Mitglied der Stadtverordnetenversammlung) und verbringt seine Freizeit - gemäss eigenen Angaben - ausschliesslich in Deutschland. Auch die zeitintensive Kursorganisation (Vor- und Nachbereitung) findet in Deutschland statt. Aufgrund des Steuerbescheides des Finanzamtes vom 24. März 2010 (Bescheid für 2008 über Einkommenssteuer und Solidaritätszuschlag) ergibt sich denn auch, dass der Rekurrent im Jahr 2008 in Deutschland ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig war (KSGE 2005 Nr. 6 E. 3, bestätigt vom Bundesgericht mit Urteil 2P.340/2005 vom 21. September 2006).

E. 3.2

Das zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland bestehende Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern (DBA-D; SR 0.672.913.62) regelt die Abgrenzung der konkurrierenden Steuerhoheiten beider Vertragsstaaten grundsätzlich unmittelbar, soweit eine natürliche Person oder eine Gesellschaft in einem oder in beiden Staaten ansässig ist (Art. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 lit. d und e DBA-D). Der Begriff der Ansässigkeit wird dabei durch das Abkommen nicht definiert, vielmehr wird diesbezüglich ausschliesslich an die nach nationalem Recht bestimmte, unbeschränkte Steuerpflicht des Betroffenen angeknüpft (vgl. Art. 4 Abs. 1 DBA-D).

3.3 Nachdem der Rekurrent hier offenbar in zwei Staaten aufgrund der jeweiligen internen Rechte gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig war (sog. Doppelansässigkeit), muss dieser Konflikt nach der sogenannten Tie-Break-Regel (Art. 4 Abs. 2 DBA-D) gelöst werden. Nach dieser Regel sind bestimmte Vorrangkriterien in vorgegebener Reihenfolge zu überprüfen (Urteil des Bundesgerichts 2P.185/1999 vom 16. Mai 2000 E. 3, in: StE 2000 A 31.1 Nr. 6; KSGE 2005 Nr. 6 E. 4, bestätigt vom Bundesgericht mit Urteil 2P.340/2005 vom 21. September 2006; Behnisch/Locher, Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2000, ZBJV 138/2002 S. 482; Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 243 ff.). Massgebend ist:

a) der Ort, wo die Person über eine ständige Wohnstätte verfügt;

- b) der Ort, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet;
- c) der Ort, wo sich die Person gewöhnlich aufhält;
- d) der Ort des Staates, dessen Staatsangehörigkeit die Person hat.

Führt keines dieser Kriterien zu einem Entscheid, dann ist die Frage auf dem Weg des sog. Verständigungsverfahrens (Art. 26 DBA-D) zu klären.

E. 3.3

Nachdem der Rekurrent hier offenbar in zwei Staaten aufgrund der jeweiligen internen Rechte gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig war (sog. Doppelansässigkeit), muss dieser Konflikt nach der sogenannten Tie-Break-Regel (Art. 4 Abs. 2 DBA-D) gelöst werden. Nach dieser Regel sind bestimmte Vorrangskriterien in vorgegebener Reihenfolge zu überprüfen (Urteil des Bundesgerichts 2P.185/1999 vom 16. Mai 2000 E. 3, in: StE 2000 A 31.1 Nr. 6; KSGE 2005 Nr. 6 E. 4, bestätigt vom Bundesgericht mit Urteil 2P.340/2005 vom 21. September 2006; Behnisch/Locher, Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2000, ZBJV 138/2002 S. 482; Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 243 ff.). Massgebend ist: a) der Ort, wo die Person über eine ständige Wohnstätte verfügt; b) der Ort, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet; c) der Ort, wo sich die Person gewöhnlich aufhält; d) der Ort des Staates, dessen Staatsangehörigkeit die Person hat. Führt keines dieser Kriterien zu einem Entscheid, dann ist die Frage auf dem Weg des sog. Verständigungsverfahrens (Art. 26 DBA-D) zu klären.

E. 3.4

Eine Überprüfung der vorgenannten Kriterien führt zu folgendem Resultat: Der Rekurrent verfügte im Jahr 2008 zwar in beiden Staaten über eine Wohnstätte. Zu beachten ist aber, dass als "ständige Wohnstätte" im Sinne von Art. 4 Abs. 2 DBA-D nicht eine Wohnung oder Räumlichkeiten gelten, die nach Charakter und Lage ausschliesslich Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich und nicht zum Zwecke der Wahrnehmung wirtschaftlicher und beruflicher Interessen verwendet werden (Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz - Deutschland, Band 4, B 4.2 Nr. 2; Locher, Einführung, a.a.O., S. 245).

Im hier massgebenden Jahr 2008 diente die fragliche Wohnung im Kanton Solothurn dem Beschwerdeführer insofern der Wahrnehmung wirtschaftlicher oder beruflicher Interessen, indem er diese als gelegentliche - und günstige - Übernachtungsmöglichkeit für seine Seminarblöcke benutzte. Allerdings könnte man dagegen einwenden, dass der Rekurrent die Wohnung nur "gelegentlich" verwendete, was dazu führen würde, dass das Besteuerungsrecht der Schweiz bereits aufgrund des Kriteriums der "ständigen Wohnstätte" zu weichen hätte. Da die Auslegung des Begriffs "ständige Wohnstätte" (vgl. ausführlich Flick/Wassmeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 4 Rz. 25 ff.) jedoch oft Schwierigkeiten bereitet und nicht zu eindeutigen Ergebnissen führt, soll hier nicht bereits aufgrund dieses Kriteriums endgültig entschieden werden (vgl. auch Höhn [Hrsg.], Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl. 1993, S. 141). Hingegen führt das nächstfolgende Kriterium, dasjenige der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen; vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. a Satz 2 DBA-D), zu einer eindeutigen Antwort: Selbst wenn der Beschwerdeführer im Jahr 2008 in der Schweiz gewisse wirtschaftliche Aktivitäten entfaltet hat, hatte er seinen

Lebensmittelpunkt aufgrund intensiverer wirtschaftlicher und vor allem persönlicher Beziehungen im massgebenden Zeitraum klarerweise in D./Deutschland. Auch die restlichen Kriterien (gewöhnlicher Aufenthalt sowie Staatsangehörigkeit) deuten darauf hin, dass der Rekurrent im Sinne von Art. 4 Abs. 1 DBA-D im Jahr 2008 in Deutschland und nicht in der Schweiz ansässig und damit in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war.

4.1 Zu prüfen bleibt damit noch, ob die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland gestützt auf Art. 14 Abs. 1 DBA-D eingeschränkt wird. Danach können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat (hier in Deutschland) ansässige Person aus einem freien Beruf oder sonst aus selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat (hier in der Schweiz) regelmässig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt die ansässige Person über eine solche feste Einrichtung, so können die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur soweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

4.2 Der Rekurrent qualifiziert sich selbst als selbständig erwerbende Person. Seine Tätigkeit kann ohne Weiteres unter den Ausdruck "freier Beruf" von Art. 14 Abs. 2 DBA-D ("insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit") subsumiert werden.

Das DBA-D enthält keine Definition des Begriffs der "festen Einrichtung", dieser ist jedoch inhaltlich weitgehend mit dem Begriff der Betriebsstätte identisch (Höhn, a.a.O., S. 206; Locher, a.a.O., S. 415). Die VB hat im angefochtenen Entscheid festgehalten, dass der Kursraum im Jahre 2008 bei "Herr I. in E. gemietet" worden sei. Damit erweist es sich zumindest als fraglich, ob der Schulungsraum (gemäss Angaben des Rekurrenten ein Kellerraum mit Tisch, Stühlen und Flipchart) als fester Raum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 DBA-D bezeichnet werden kann (Flick/Wassmeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 14 Rz. 76 ff.).

Als fraglich erweist sich auch, ob die Einkünfte der festen Einrichtung "zugerechnet" werden können: Die häuslichen Vor- und Nachbearbeitungsarbeiten erweisen sich hier doch als recht zeitintensiv; der Rekurrent ist etwa mit einem Berater zu vergleichen, welcher die hauptsächliche Gedankenarbeit nicht in der Schweiz, sondern in Deutschland erbracht hat. Andererseits wird bei freiberuflicher Dozententätigkeit in der Regel auf den Ort der Schulungstätigkeit abgestellt (Flick/Wassmeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 14 Rz. 95).

Hingegen trifft es klarerweise nicht zu, dass der Rekurrent im Sinne der Praxis "regelmässig" über den Schulungsraum verfügte: Aus den Akten ergibt sich, dass der Schulungsraum im Jahr 2008 offenbar nur während 55 Tagen durch den Rekurrenten genutzt worden ist. Die für eine wirtschaftliche Bindung mittels einer festen örtlichen Einrichtung notwendige Dauer wird regelmässig erst ab einer Zeitspanne von mindestens sechs Monaten bejaht. Weiter wird der Schulungsraum offenbar auch durch andere Dozenten genutzt und steht damit nicht dem Rekurrenten alleine zur Verfügung, was ebenfalls gegen die Annahme, der Rekurrent verfüge regelmässig über eine feste Einrichtung, spricht (Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., Band 6, B 14.1 Nr. 40, Flick/Wassmeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 14 Rz. 72).

Damit entfällt im Ergebnis eine Einschränkung der unbeschränkten Steuerpflicht des Rekurrenten in Deutschland.

4.3 Die VB hat die Honorareinnahmen des Rekurrenten im Jahr 2008 somit zu Unrecht der Besteuerung in der Schweiz unterworfen. Der Rekurs und die Beschwerde erweisen sich als begründet und sind gutzuheissen.

Steuergericht, Urteil vom 4. Juli 2011

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