

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.72 vom 11. August 2015

ZH Steuerrekursgericht, 2015-08-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2015.72

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.72 du 11 août 2015

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.72 del 11 agosto 2015

Regeste

Zufluss von Lohnbestandteilen (staatliches Mutterschaftsgeld, vertragliche Lohnfortzahlung bei Mutterschaftsurlaub über staatliches Mutterschaftsgeld hinaus, Ertrag aus Mitarbeiterbeteiligungen [Restricted Stock Units]) aus einem Anstellungsverhältnis in Grossbritannien nach Verlegung des Wohnsitzes in die Schweiz. - Da das staatliche Mutterschaftsgeld nach britischem Recht bei erfüllten Anspruchsvoraussetzungen direkt beim Arbeitgeber eingefordert werden kann, hat die Zuteilung der internationalen Besteuerungsbefugnis gleich wie bei den beiden anderen Lohnbestandteilen in Anwendung der Zuteilungsregeln für Zuflüsse aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA-GB zu erfolgen. Der Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 DBA-GB erfordert für die Besteuerungsbefugnis im Tätigkeitsstaat die tatsächliche Ausübung der Tätigkeit. Eine Auslegung in Abweichung vom klaren Wortlaut der Bestimmung im Sinn eines Abstellens auf den hypothetischen Arbeitsort ist nicht zulässig, da die Auslegung gemäss Wortlaut zu keinem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt. Eine Anpassung an neuere Tendenzen in Rechtsprechung und Lehre, welche auf den hypothetischen Arbeitsort abstellen, bedarf einer Abkommensanpassung oder aber zumindest einer einschlägigen Verständigung zwischen den Abkommensstaaten. Die Besteuerung der Lohnbestandteile ab Zuzugsdatum in der Schweiz erweist sich mangels Tätigkeit im Tätigkeitsstaat Grossbritannien sowohl nach unilateralem Recht als auch abkommensrechtlich als korrekt.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

a) Bei persönlicher Zugehörigkeit, d.h. bei Bestand eines steuerrechtlichen Sitzes/Wohnsitzes in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich, ist die Steuerpflicht gemäss unilateralem Recht (Art. 6 Abs. 1 DBG bzw. § 5 Abs. 1 StG) unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland. Zu den steuerbaren Einkünften einer natürlichen Person gehören diesfalls gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG auch sämtliche Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Erfasst werden alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen und Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (inkl. geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen). Ausländische Arbeitnehmer, welche zwar in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich über einen steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. Aufenthalt,

indes über keine fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung verfügen, werden gemäss Art. 83 Abs. 1 DBG bzw. § 87 Abs. 1 StG für ihr Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen. Vorbehalten bleibt gemäss Art. 90 Abs. 1 DBG bzw. § 93 Abs. 1 StG die sogenannte ergänzende ordentliche Veranlagung bzw. Einschätzung für Einkommensbestandteile, welche dem Abzug an der Quelle nicht unterworfen sind. Darunter fallen insbesondere auch aus dem Ausland bezahlte Lohnbestandteile (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 90 N 5 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz,

E. 3

Das unilaterale Besteuerungsrecht der Schweiz bzw. des Kantons Zürich kann durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werden. Beim vorliegenden Sachverhalt, in welchem die Pflichtige ab dem Zuzugsdatum per 23. Februar 2012 in die Schweiz nach internem Recht einen Wohnsitz begründet, indes aus ihrem bis Ende September 2012 andauernden Anstellungsverhältnis mit der B UK Ltd. verschiedene Leistungen ausbezahlt bekommen hat, ist das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 8. Dezember 1977, in Kraft getreten am 7. Oktober 1978, samt Zusatzprotokollen vom 5. März 1981, 17. Dezember 1993 und 26. Juni 2007 (nachfolgend DBA-GB) anwendbar. 1 DB.2015.72 1 ST.2015.94

- 8 -

E. 4

Gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA-GB bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftstätigkeit oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat steuerpflichtig ist. Die Pflichtige hat nach schweizerischem Recht mit ihrem Zuzug per 23. Februar 2012 in der Schweiz einen steuerrechtlichen Wohnsitz begründet und gilt daher abkommensrechtlich als in der Schweiz ansässig. Für eine über den 22. Februar 2012 hinausgehende Ansässigkeit der Pflichtigen auch in Grossbritannien bestehen keine Hinweise, zumal sie sich nach diesem Datum offenbar keinen einzigen Tag mehr dort aufgehalten hat. Selbst wenn das britische Steuerrecht davon ausgehen würde, die Pflichtige verfüge auch nach ihrer Abreise Richtung Schweiz noch über einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Grossbritannien, wäre die abkommensrechtliche Ansässigkeit in Anwendung der tie-breaker-rule von Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-GB dennoch der Schweiz zuzuweisen, da die Pflichtige mangels Geltendmachung und Nachweises des Gegenteils nur hier über eine ständige Wohnstätte verfügt.

E. 5

Nachfolgend ist bezüglich der drei umstrittenen Zuflüsse zugunsten der Pflichtigen (SMP/Basissalär/Mitarbeiterbeteiligung) jeweils separat zu ermitteln, von welcher Abkommensbestimmung die Zuteilung des jeweiligen Zuflusses erfasst wird. a) SMP aa) Obwohl der OECD-Kommentar zum Musterabkommen (nachfolgend K OECD-MA) es seit längerer Zeit nicht vollständig ausschliesst, dass Sozialversicherungsleistungen wie ein Mutterschaftsentsgelt unter die Zuteilungsnorm für Ruhegehälter gemäss Art. 18 des

Musterabkommens (nachfolgend OECD-MA) mit einer Zuteilung an den Ansässigkeitsstaat zugewiesen werden können (K OECD-MA Art. 18 N 28), ist eine solche Zuweisung ohne ausdrückliche Vereinbarung im konkreten Doppelbesteuerungsabkommen abzulehnen. Der Anwendungsbereich dieser Zuteilungsnorm sollte nicht auf Leistungszuflüsse, welche nicht im Zusammenhang mit der generellen Beendigung der Erwerbstätigkeit stehen, ausgeweitet werden (vgl. hierzu auch Züger/von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 1 DB.2015.72 1 ST.2015.94

- 9 - errecht, 2015, Art. 18 OECD-MA N 135 mit weiteren Hinweisen, sowie Michael Kempermann, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 18 N 11 mit weiteren Hinweisen). bb) Als Zuteilungsnormen für Geldleistungen aus Mutterschaftsversicherungen infrage kommen hingegen sowohl Art. 15 OECD-MA (unselbstständige Erwerbstätigkeit) als auch Art. 21 OECD-MA (übrige Einkünfte) bzw. die entsprechenden Zuteilungsnormen in den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen. In Anbetracht des international sehr unterschiedlich ausgestalteten Sozialversicherungszweigs der Mutterschafts- bzw. Elternschaftsversicherung (vgl. hierzu MISSOC Vergleichende Tabellen Datenbank, [http://www.missoc.org/MISSOC/INFORMATION BASE/ COMPARATIVETABLES/MISSOCDATABASE/comparativeTableSearch_de.jsp](http://www.missoc.org/MISSOC/INFORMATION%20BASE/COMPARATIVETABLES/MISSOCDATABASE/comparativeTableSearch_de.jsp) [nachfolgend MISSOC] mit Länderauswahl aller EU- und EFTA-Staaten sowie Themenauswahl Mutterschaft/Vaterschaft) erweist sich eine Abgrenzung nach dem Adressat der Leistungsforderung als sinnvoll. Sofern – wie in der Mehrzahl der europäischen Staaten – keine Lohnfortzahlungspflicht des Arbeitgebers, sondern ein direkter Anspruch gegenüber dem öffentlichen Sozialversicherungsträger besteht, erweist sich der Konnex zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit trotz allfälliger Bezugnahme auf den bisherigen Lohn als Bemessungsbasis für den Anspruch als nicht mehr hinreichend. Dies führt mangels anderweitiger ausdrücklicher abkommensrechtlicher Vereinbarung zur Anwendbarkeit der einschlägigen Zuteilungsnorm für übrige Einkünfte, welche das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats vorsieht. Soweit eine (privat- oder öffentlich-rechtliche) Lohnfortzahlungspflicht des Arbeitgebers mit der allfälligen Möglichkeit der (teilweisen) Refinanzierung des Arbeitgebers beim Sozialversicherungsträger vorgesehen ist, rechtfertigt sich die Anwendung der Zuteilungsregeln für die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit (vgl. hierzu auch Helbing/Häni, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Art. 21 OECD-MA N 45; Rainer Prokisch, in: Vogel/Lehner, Kommentar DBA, 6. A., 2015, Art. 15 OECD-MA N 18; Daniel Rentzsch, Systeme sozialer Sicherheit und Steuerrecht in Europa – Kollision durch Koordination?, in: Steuerrecht 2008, Best of zsis), 2008, 20). cc) Bei der SMP nach britischem Recht handelt es sich um eine gesetzlich vorgesehene Leistungspflicht des Arbeitgebers, soweit die Arbeitnehmerin bestimmte Voraussetzungen betreffend vorgängige Anstellungsdauer beim Arbeitgeber (mindestens 26 Wochen bis zur 15. Woche vor der Woche der erwarteten Niederkunft) sowie 1 DB.2015.72 1 ST.2015.94

- 10 - Mindestlohnumfang (mindestens 111 britische Pfund pro Woche) erfüllt. Der Umfang der Leistungspflicht, welche maximal 39 Wochen umfassen kann, beträgt in den ersten sechs Wochen der Leistungsdauer 90% des bisherigen durchschnittlichen Lohns ohne Deckelung. Nach diesem Zeitpunkt gilt eine Leistungsdeckelung von 138.18 britischen Pfund pro Woche. Der Arbeitgeber seinerseits ist berechtigt, die im Sinn einer gesetz-

lichen Lohnfortzahlung geleistete SMP je nach Betriebsgrösse im Umfang zwischen 92% und 103% von der zuständigen staatlichen Instanz zurückzuverlangen (vgl. zum britischen System des Mutterschaftsschutzes MISSOC mit Länderauswahl Vereinigtes Königreich und Themenauswahl Mutterschaft/Vaterschaft sowie <https://www.gov.uk/maternity-pay-leave/pay>, <https://www.gov.uk/employers-maternity-pay-leave/entitlement> und <https://www.gov.uk/recover-statutory-payments/reclaiming>). Die Ausgestaltung der SMP rechtfertigt es, diese Leistung nach den Regeln für Einkünfte aus un-

selbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 15 DBA-GB dem Tätigkeits- bzw. dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zuzuweisen. b) Basissalär Beim Basissalär handelt es sich um eine mit B UK Ltd. rein arbeitsvertraglich vereinbarte Lohnfortzahlung während des Mutterschaftsurlaubs, welche die SMP ohne entsprechende gesetzliche Verpflichtung ergänzt. Art. 15 DBA-GB ist für diese Lohnleistung für die Zuteilung der Besteuerungsbefugnis massgebend. c) Mitarbeiterbeteiligungen (Restricted Stock Units) Die Unterstellung unter Art. 15 DBA-GB ergibt sich bereits aus Ziff. 3 des Zusatzprotokolls. d) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Zuteilung des Besteuerungsrechts bezüglich aller drei zur Diskussion stehenden Leistungskomponenten der B UK Ltd. einheitlich nach Art. 15 DBA-GB zu beurteilen ist.

E. 6

a) Gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA-GB können vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Ar- 1 DB.2015.72 1 ST.2015.94

- 11 - beit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. Art. 15 Abs. 1 DBA-GB definiert gleichsam wie Art. 15 Abs. 1 OECD-MA den Ort der Arbeitsausübung nicht. Der OECD-Kommentar hält in langjähriger Praxis ein- führend zur Kommentierung von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA fest, dass die unselbststän- dige Arbeit dort ausgeübt werde, wo der Angestellte im Zeitpunkt, in welchem er die Arbeit ausführt und für welche er die Vergütung bezieht, körperlich anwesend ist (vgl. zuletzt K 2014 OECD-MA, Art. 15 N 1). Fehlt es an einer physischen Präsenz im Tätigkeitsstaat, führt dies grundsätzlich zur alleinigen Besteuerungsbefugnis des An- sässigkeitsstaats für diese Einkünfte. b) Obwohl der Grundsatz der körperlichen Anwesenheit im Tätigkeitsstaat als Zuteilungskriterium der als Ausnahme definierten Besteuerungsbefugnis des Tätig- keitsstaats auf den ersten Blick als einfach und klar erscheint, hat diese Regelung in der internationalen abkommensrechtlichen Lehre und Rechtsprechung immer wieder dann zu Qualifikationskonflikten geführt, wenn der Arbeitnehmer bei Fortzahlung des Lohns berechtigterweise keine Arbeitstätigkeit ausgeübt hat, so insbesondere im Krankheitsfall oder vereinzelt auch bei Bezug eines Mutterschaftsurlaubs. aa) Die niederländische Rechtsprechung (vgl. hierzu Frank Pötgens, *Income from International Private Employment*, 2007, S. 423 ff., mit weiteren Hinweisen) erach- tet in Abweichung vom Prinzip der physischen Präsenz am Arbeitsort den Ort, an wel- chem eine Person sich während ihrer Inaktivität zufolge Krankheit aufhält, nicht als einen Ort, an dem diese ihre Arbeit ausübt. Dies hat zur Folge, dass das Besteue- rungsrecht dem hypothetischen Arbeitsort, also demjenigen Ort, an welchem der Ar- beitnehmer die Arbeit ausführen würde, wenn er nicht erkrankt wäre, zuzuweisen ist. Die Rechtsprechung in Deutschland erscheint als uneinheitlich. Der Bundesfi- nanzhof vertritt in seinem

Beschluss vom 17. Oktober 2003 (abrufbar unter https://www.jurion.de/Urteile/BFH/2003-10-17/I-B-98_03) die Auffassung, dass Krankheitstage wie eine tatsächlich ausgeübte nichtselbstständige Arbeit zu behandeln seien. Dies hat im Ergebnis zur Folge, dass es für die Zuteilung der Lohnbetreffnisse auf die jeweilige anteilige Präsenz im Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat ankommt (vgl. auch Pötgens, S. 425). Eine Anknüpfung an den hypothetischen Arbeitsort nimmt 1 DB.2015.72 1 ST.2015.94

- 12 - hingegen das Finanzgericht Köln in seinem Urteil vom 17. April 2007 (abrufbar unter <https://openjur.de/u/119944.html>) vor. Gleichsam uneinheitlich sind die Stellungnahmen der Lehre. Teilweise wird letztere Anknüpfung befürwortet (Prokisch, Art. 15 OECD-MA N 18), teilweise die vom Bundesfinanzhof vertretene Anknüpfung nach anteiliger Präsenz (Franz Wassermeyer, in: Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, OECD-Musterabkommen/DAB Österreich-Deutschland, Kommentar, 2. A., 2010, Art. 15 OECD-MA N 91 und 148). Ebenfalls wird mangels einer tatsächlichen Arbeitstätigkeit die ausschliessliche Zuteilung an den Ansässigkeitsstaat vertreten (Wolfgang Neyer, Lohnfortzahlung und Besteuerungsrecht beim internationale tätigen Arbeitnehmer, Recht der internationalen Wirtschaft [RIW], 2006, 216). Die Rechtsprechung in weiteren Staaten (Belgien/Dänemark) bevorzugt die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, wobei die Anknüpfung aufgrund von Art. 21 OECD-MA (übrige Einkünfte) erfolgt (vgl. Prokisch, Art. 15 OECD-MA N 18 und Pötgens, S. 425 ff., jeweils mit Hinweisen). bb) Abweichend von früheren Auflagen der Kommentierung zum OECD-Musterabkommen hat sich schliesslich die OECD in der aktuellsten Fassung 2014 vertieft mit den Zuteilungsregeln für Leistungen an unselbstständig Erwerbende bei der Beendigung des Arbeitsverhältnisses auseinandergesetzt (K 2014 OECD-MA, Art. 15 N 2.3 - 2.16). Wohl nicht zuletzt aufgrund der vorstehend beispielhaft erörterten sehr unterschiedlichen Auffassungen in den verschiedenen Staaten empfiehlt die OECD in diesem Zusammenhang in einem einzigen Satz, die kurzfristige Ausrichtung von Arbeitsunfähigkeitsleistungen zufolge Unfalls oder Krankheit (Sick Days Payment sowie Short-term Disability Payment) bei einem noch bestehenden Arbeitsverhältnis dem Staat des hypothetischen Arbeitsorts zur Besteuerung zuzuweisen. c) Soweit ein Begriff, hier der Begriff der Arbeitsausübung bzw. des Orts der Arbeitsausübung, wie vorliegend nicht durch Legaldefinitionen (vgl. Art. 3 DBA-GB) und spezielle Verweisungen im einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen selbst geregelt wird, sind Doppelbesteuerungsabkommen nach völkerrechtlichen Regeln, d.h. in Anwendung des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (nachfolgend WVK) auszulegen. Art. 31 Abs. 1 WVK bestimmt, dass ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung (textuelle Perspek-

- 13 - tive) und im Licht seines Zieles und Zweckes auszulegen ist. Nach Abs. 2 gehören zum Zusammenhang nebst dem Vertragswortlaut inklusive Präambel und Anlagen jede sich auf den Vertrag beziehende Übereinkunft, die zwischen allen Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde und jede Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde (kontextuelle Perspektive). Nach Abs. 3 sind sodann spätere Übereinkünfte über die Auslegung oder Anwendung der Bestimmungen eines Vertrags in gleicher Weise zu

berücksichtigen (dynamische Perspektive). Gleiches gilt für jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht. Schliesslich sind alle in der Beziehung zwischen den Vertragsparteien anwendbaren einschlägigen Völkerrechtssätze zu beachten. Abs. 4 weist darauf hin, dass einem Ausdruck besondere Bedeutung beizulegen ist, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben. Nach Art. 32 WVK sind ergänzende Auslegungsmittel, insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses heranzuziehen, um die sich unter Anwendung des Artikels 31 WVK ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Artikel 31 WVK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt respektive zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (historische Perspektive, vgl. zu sämtlichen Perspektiven: Matteotti/Krenger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Einleitung N 122 f.). aa) Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut in der Originalsprache des Abkommens, da dieser die Absichten der Vertragsparteien reflektieren soll. Die starke Gewichtung des Wortlauts gemäss WVK erfordert, dass zu einer Auslegung entgegen dem Wortlaut eines Begriffs nur geschritten werden sollte, wenn die Wortlautkonforme Anwendung der Abkommensbestimmung auf den zu beurteilenden Sachverhalt zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt, das den Willen der Vertragsparteien kaum entsprechen dürfte (Matteotti/Krenger, Einleitung N 127). Art. 15 Abs. 1 Satz 2 des französischen Abkommenstexts DBA-GB weist die Besteuerungsbefugnis abweichend vom Grundsatz der Besteuerung in Ansässigkeitsstaat dem Tätigkeitsstaat zu, sofern "l'emploi y est exercé". Der normale Wortgebrauch 1 DB.2015.72 1 ST.2015.94

- 14 - geht von einer tatsächlichen Ausübung der unselbstständigen Erwerbstätigkeit und somit von einer physischen Präsenz im Tätigkeitsstaat als Zuteilungskriterium aus. Bestärkt wird diese gewöhnliche Bedeutung des Ausdrucks im Sinn einer physischen Präsenz auch in abkommenssystematischer Hinsicht. In Abs. 2 desselben Art. 15 DBA-GB, der sogenannten "Monteurklausel", welche als Ausnahme von der Ausnahme unter gewissen Voraussetzungen das Besteuerungsrecht trotz Ausübung der Arbeit im Tätigkeitsstaat wiederum dem Ansässigkeitsstaat überlässt, wird für den Rückfall der Besteuerungsbefugnis auf den Ansässigkeitsstaat u.a. vorausgesetzt, dass die Person, welche an sich im Tätigkeitsstaat ihre Arbeit ausübt, sich höchstens für eine Maximaldauer von 183 Tagen im Tätigkeitsstaat aufhalten darf. Als Aufenthalt im Tätigkeitsstaat ist nach normalem Wortgebrauch nur die physische Präsenz in demselben zu verstehen. Im Zusammenspiel von Regel, Ausnahme sowie Ausnahme von der Ausnahme erscheint es als geboten, die Ausübung der Arbeit bzw. den Aufenthalt im Tätigkeitsstaat nach dem einheitlichen Kriterium der physischen Präsenz im Tätigkeitsstaat zu definieren (vgl. zur Koordination auch Erich Bosshard, Ermittlung und Nachweis der steuerrelevanten Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz, IFF Forum für Steuerrecht, 2009, 50 ff.). Mangels Bestands einschlägiger Verständigungsvereinbarungen bestehen auch aus der dynamischen Perspektive keine Hinweise für eine vom ordentlichen Wortgebrauch abweichende Begriffshandhabung durch die Vertragsparteien. bb) Ist aufgrund des Wortlauts von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-GB vom Erfordernis der physischen Präsenz im Tätigkeitsstaat auszugehen, wäre eine Auslegung entgegen dem Wortlaut, wie es die Pflichtige mit dem Genügen einer hypothetischen Präsenz bzw. Tätigkeit im Tätigkeitsstaat vertritt, nur dann zulässig, wenn das Abstellen auf das Kriterium der physischen Präsenz zu offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnissen führen würde. Davon kann

indes keine Rede sein. Zwar ist – auch im Hinblick auf die oben dargestellte Rechtsprechung in verschiedenen europäischen Ländern sowie im Hinblick auf die aktuellste OECD-Kommentierung zum Musterabkommen – nicht zu übersehen, dass sich im Zusammenhang mit Lohnfortzahlungskomponenten insbesondere bei krankheitsbedingten Abwesenheiten (gleichsam wie bei den Lohnbeträffnissen beim streitbetroffenen Mutterschaftsurlaub) aufgrund des organischen Zusammen- 1 DB.2015.72 1 ST.2015.94

- 15 - hangs mit der unselbstständigen Arbeitstätigkeit als Ursache dieser Lohnfortzahlung auch eine engere Anknüpfung an den Tätigkeitsstaat im Sinn des Genügens eines nur hypothetischen Tätigkeitsorts durchaus rechtfertigen lässt. Eine solche Anknüpfung mag allenfalls sogar noch sachgerechter sein als das Abstellen auf das Kriterium der physischen Präsenz. Sie führt allerdings nicht dazu, dass das Abstellen auf die physische Präsenz zu unhaltbaren Ergebnissen führen würde. Insbesondere ist letzteres Zuteilungskriterium generell wesentlich einfacher zu handhaben als das Kriterium des hypothetischen Arbeitsorts. Die Bestimmung des hypothetischen Arbeitsorts kann gerade bei sehr mobilen, international tätigen Arbeitnehmern mit grosser Reisetätigkeit zu beträchtlichen Schwierigkeiten führen (vgl. Pötgens, S. 423). Soweit sich diese neue Tendenz auf die aktuellste OECD-Kommentierung stützt, kommt dieser nach der hier vertretenen Auffassung und herrschender Lehre keine Bindungswirkung für die Auslegung älterer Doppelbesteuerungsabkommen zu (vgl. hierzu auch Stefan Oesterhelt, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Band 80, 2011/2012, 373 ff. sowie Matteotti/Krenger, Einleitung N 159 ff., ins. N 160). Nichts abzuleiten vermag die Pflichtige im Zusammenhang mit der Auslegung des internationalen Abkommenstexts schliesslich aus kantonalen Praxisanordnungen im Bereich der Quellenbesteuerung von Erwerb ersatzleistungen wie das ins Recht gelegte Merkblatt des Kantons Thurgau vom 1. Januar 2014 samt Anhang (R-act. 3/10), handelt es sich hierbei doch um rein unilaterale Festlegungen und nicht um eine mit dem Abkommenspartner abgesprochene Praxis. cc) Da sich vorliegend die Auslegung abweichend vom üblichen Wortgebrauch im Abkommenstext verbietet, bedarf es für die von der Pflichtigen vertretene Einführung des Zuteilungskriteriums des hypothetischen Arbeitsorts entweder einer entsprechenden Ergänzung des Abkommenstexts bzw. einfacher einer entsprechenden Verständigung zwischen den Vertragspartnern (vgl. Pötgens, S. 425 und 427 sowie Danon/Gutmann/Obersohn/Pistone, Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, Art. 15 OECD-MA N 114. Solche liegen (zurzeit) nicht vor. 1 DB.2015.72 1 ST.2015.94

- 16 -

E. 7

a) Verbleibt es bei der physischen Anwesenheit als abkommensrechtlich massgebendes Zuteilungskriterium auch bei während eines Mutterschaftsurlaubs empfangenen Leistungen, so erweist sich die Besteuerung der SMP und des Basissalärs der Pflichtigen im Ansässigkeitsstaat Schweiz bzw. im Kanton Zürich auch als abkommensrechtlich zulässig, hat doch die Pflichtige soweit ersichtlich ihren ganzen Mutterschaftsurlaub hier und zu keiner Zeit an ihrem bisherigen Arbeitsort Grossbritannien verbracht. b) Zwischen den Parteien ist auch in abkommensrechtlicher Hinsicht unbestritten, dass die Restricted Stock Units der Pflichtigen gleich wie Mitarbeiteroptionen als reine Anwartschaften

grundsätzlich erst im Zeitpunkt des Vestings zu besteuern sind. Umstritten ist hingegen die Abgrenzung der in- und ausländischen Verdienstperioden zwischen Zuteilung und Vestingdatum zwecks Ermittlung des im Tätigkeits- bzw. im Ansässigkeitsstaat zu besteuern den Anteils des Einkommenszuflusses. Bei Unterstellung solcher Erträge aus Restricted Stock Units analog zu den Mitarbeiteroptionen unter Art. 15 DBA-GB gemäss Ziff. 3 des Protokolls zum DBA-GB ist bei der Abgrenzung der in- und ausländischen Verdienstperioden aufgrund der vor- stehenden Erwägungen ebenfalls auf die physische Präsenz in den beiden Vertrags- staaten abzustellen. Soweit das kantonale Steueramt als Stichtag für die Abgrenzung das Zuzugsdatum der Pflichtigen per 23. Februar 2012 als massgebend erachtet hat, ist dies abkommensrechtlich nicht zu beanstanden.

E. 8

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsge- mäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihr die Zusprechung einer Parteientschädigung – soweit eine solche im Bereich der direkten Bundessteuer als bei einer vertretenen Partei als mit beantragt gilt – verwehrt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). 1 DB.2015.72 1 ST.2015.94

- 17 -

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