

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.1999.00078 vom 19. April 2000

ZH Verwaltungsgericht, 2000-04-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.1999.00078](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.1999.00078)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.1999.00078 du 19 avril 2000

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.1999.00078 del 19 aprile 2000

## Regeste

Quellensteuer | Bonusleistungen Das Verwaltungsgericht ist auch zur Beurteilung von Beschwerden betreffend Bundes-Quellensteuer zuständig (E. 1b). Es besteht eine ausreichende gesetzliche Grundlage für die Besteuerung der Bonusleistung, die einem ausländischen Unselbständigerwerbenden für seine während unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz daselbst erbrachte Tätigkeit zu einem Zeitpunkt ausgerichtet wird, da er in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt mehr hat (E. 3-5). BGE-Nr. 2A.376/2000 BGE-Nr. 2P.172/2000

## Erwägungen

### E. 2

Im Streit liegt die steuerliche Erfassung einer Bonuszahlung, die eine in der Schweiz domizilierte Gesellschaft im März 1997 einer bei ihr beschäftigt gewesenen, nunmehr im Ausland wohnhaften Person für das Geschäftsjahr 1996 hat zukommen lassen. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer steht die Anwendung des DBG (einschliesslich der dazugehörigen Vollziehungsverordnungen) ausser Frage, hat sich doch der gesamte Sachverhalt nach Inkrafttreten der einschlägigen Bundesgesetzgebung per 1. Januar 1995 ereignet. Ebenso klar ist für die kantonale Besteuerung in materieller Hinsicht auf das alte Recht abzustellen (vgl. § 269 Abs. 1 StG). Die entsprechenden Regeln sind vorab in den Quellensteuerverordnungen I und II vom 2. Februar 1994 (QVO I bzw. II) enthalten.

### E. 3

a) Für die direkte Bundessteuer sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit - und damit beschränkt - steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben (Art. 5 Abs. 1 lit. a, Art. 6 Abs. 2 DBG). Handelt es sich hierbei um eine unselbständige Erwerbstätigkeit, so hat der Arbeitnehmer für sein Erwerbseinkommen die Quellensteuer zu entrichten (Art. 91 DBG) bzw. wird die steuerbare Leistung von deren Schuldner unter Abzug der Quellensteuer erbracht (vgl. Art. 100 DBG). Von dieser Steuer erfasst werden indessen nicht sämtliche Einkünfte des Arbeitnehmers, sondern nur das Erwerbseinkommen. Dazu zählen laut Art. 84 Abs. 2 DBG (auf welche Bestimmung in Art. 91 DBG ausdrücklich verwiesen wird) alle Einkünfte aus Arbeitsverhältnis, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile sowie die Ersatzeinkünfte wie Taggelder aus Kranken- und Unfallversicherung und Arbeitslosenversicherung. Anders als die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, die an deren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt

in der Schweiz während eines bestimmten Zeitraums anknüpft und sich dann auf alle hier steuerbaren Werte bezieht, ist die beschränkte Steuerpflicht abhängig von der Qualifikation einzelner Einkünfte. Die Besteuerung erfolgt nicht perioden-, sondern objektsbezogen. Die Beziehung der im Ausland wohnhaften Person zur Schweiz ist wirtschaftlicher Natur: sie erschöpft sich im Zufluss gesetzlich bestimmter Arten von Einkünften aus der Schweiz (vgl. Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], 3. A., Bern 1994, S. 33). Die Voraussetzungen für das Vorliegen der beschränkten Steuerpflicht sind somit nicht nur in solchen Bestimmungen zu suchen, die unter dem Titel "Steuerpflicht" stehen, sondern auch bei der Umschreibung der Steuerobjekte, die der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu Grunde liegen (vgl. Maja Bauer-Balmelli/Philip Robinson, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel und Frankfurt am Main 2000, Art. 5 DBG N. 4). Soweit diese steuerrechtliche Zugehörigkeit auf Art. 5 DBG abgestützt wird, lässt schon die Überschrift "Andere steuerbare Werte" erkennen, dass deren Abfluss zu einer im Ausland wohnhaften Person Ausschlag gebend ist, und nicht etwa das physische Ausführen einer Tätigkeit, die solche Werte generiert (vgl. Ryser/Rolli, S. 34: "le produit d'une activité lucrative exercée ..."). Es kommt somit dem Umstand keine Bedeutung zu, dass in Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG das Verb "ausüben" nur in der Gegenwartsform aufgeführt ist, denn entscheidend ist nicht, dass die Person zum Zeitpunkt der Erfassung der steuerbaren Werte in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit noch ausübt, sondern dass in der Schweiz erzielt Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vorliegt und der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt (mehr) hat (Rainer Zigerlig/Guido Jud, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2, Basel und Frankfurt am Main 2000, Art. 91 DBG N. 2 f., auch zum Folgenden; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 lit. a des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Das Erwerbseinkommen ist in der Schweiz erzielt, wenn der Arbeitsort, d.h. der Ort, wo die Tätigkeit persönlich ausgeübt wird, in der Schweiz liegt. Für die Quellensteuerpflicht ist auch nicht zusätzlich erforderlich, dass eine Person unter die in Art. 91 DBG ausdrücklich genannten Personengruppen der als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter oder für kurze Dauer in der Schweiz Unselbständigerwerbenden fällt. Die dortige Aufzählung ist nicht abschliessend, werden doch aufgrund gewisser Doppelbesteuerungsabkommen auch Personen als quellensteuerpflichtige Arbeitnehmer im Sinn von Art. 91 DBG erfasst, die ihre Tätigkeit überhaupt nicht in der Schweiz ausführen, namentlich die so genannten "leitenden Angestellten" etwa im Sinn von Art. 15 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland vom 11. August 1971 (in der Fassung vom 21. Dezember 1992; vgl. Zigerlig/Jud, Art. 91 DBG N. 3). Zusammenfassend ergibt sich, dass das DBG in Art. 5 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 91 eine hinreichende gesetzliche Grundlage enthält für die Besteuerung aller in der Schweiz aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielten Einkünfte, die solchen Personen zufließen, welche in der Schweiz bei Fälligkeit der Leistung keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. b) Die streitbetreffende Geldleistung von Fr. ... ist dem Beschwerdegegner im März 1997 zugeflossen. Es ist unbestritten, dass der Empfänger zu diesem Zeitpunkt in der Schweiz weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt hatte. Die Geldleistung wird als Bonus für das Geschäftsjahr 1996 bezeichnet; ihre Fälligkeit kann nicht im Zeitraum unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz eingetreten sein, da Bestand und Umfang einer solchen vom Geschäftsergebnis abhängigen Leistung am 31. Juli 1996 durchaus nicht feststehen konnten. Die Bonusleistung hat ihre Grundlage im Reglement zum

Arbeitsvertrag zwischen dem Beschwerdegegner und der B. AG; sie ist somit zweifelsohne als Einkommen aus Arbeitsverhältnis zu würdigen. Dass sie mit einer Tätigkeit zusammenhängt, die der Beschwerdegegner zu einer Zeit ausgeübt hat, da er in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig war, ist ohne Belang, denn bei der Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit sind einzig entscheidend die Qualifikation der Einkunft als solche im Sinn von Art. 91 in Verbindung mit Art. 84 Abs. 2 DBG sowie das Fehlen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes oder Aufenthalts in der Schweiz im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung. Sollte aber das Merkmal des adäquat kausalen Zusammenhangs der Bonusleistung mit einer "länger dauernden Erwerbstätigkeit im Rahmen der schweizerischen unbeschränkten Steuerpflicht" als wesentliches Sachverhaltselement in die Würdigung miteinbezogen werden, so würde dies - entgegen der Auffassung der Rekurskommission - die wirtschaftliche Zugehörigkeit des Beschwerdegegners wenn schon bekräftigen und jedenfalls nicht schwächen. Auf der Bonuszahlung ist nach dem Ausgeführten der Quellensteuerabzug für die direkte Bundessteuer geschuldet.

#### **E. 4**

a) Arbeitnehmer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die hier für kurze Dauer, als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter oder als leitende Angestellte für einen Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Zürich erwerbstätig sind, unterliegen laut § 13 lit. a QVO II bzw. § 2 QVO I für Einkünfte im Sinn von § 4 dieser Verordnung einem Steuerabzug an der Quelle, der an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Staats- und Gemeindesteuern tritt (§ 7 QVO I). Steuerbare Leistungen sind alle Einkünfte aus Arbeitsverhältnis, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Kinder- und andere Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Leistungen (§ 4 Abs. 2 lit. a QVO I). b) Obschon die zürcherische Quellensteuerordnung bis zum Inkrafttreten des heute geltenden Steuergesetzes formell noch nicht harmonisiert war, sind die aus der objektbezogenen Betrachtungsweise bei der Bundes-Quellensteuer gezogenen Folgerungen im Grundsatz auch auf die kantonale Quellensteuer zu übertragen; dies muss umso mehr gelten, als mit dem Erlass der QVO I und II, die auf den gleichen Tag in Kraft gesetzt wurden wie das DBG, offensichtlich eine Koordinierung des kantonalen Rechts mit dem Bundessteuerrecht angestrebt worden war (vgl. auch § 8 Ziff. 2 sowie § 24 der alten Verordnung über die Durchführung des DBG vom 25. Mai 1994). So stimmt denn die Umschreibung der steuerbaren Leistungen aus Arbeitsverhältnis in § 4 Abs. 2 lit. a QVO I mit jener des Art. 84 Abs. 2 DBG im Wesentlichen überein. Es sind keine Gründe ersichtlich, die dagegen sprechen würden, die Bonuszahlung im Einklang mit der bundesquellensteuerrechtlichen Würdigung als steuerbare Leistung zu erfassen. Gleich verhält es sich mit Blick auf die Eigenschaften, die bei quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gegeben sein müssen. Wesentlich ist einzig die Stellung als unselbständigerwerbende Person, die sich indessen schon aus der Voraussetzung von Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit im Kanton ergibt, und der Umstand, dass der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Fälligkeit des Lohnanspruchs in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt (mehr) hat (vgl. Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, Bern 1994, S. 47 f.). Der Wortlaut von § 2 QVO I erweist sich sogar als klarer denn Art. 91 DBG: zum einen ist die Arbeitnehmereigenschaft nicht bloss im Marginale, sondern auch im Gesetzestext selber erwähnt, und zum anderen sind mit den so genannten leitenden Angestellten auch Personen

genannt, deren Arbeitseinkünfte im Rahmen allfälliger Doppelbesteuerungsregeln auch dann mit der Quellensteuer erfasst werden dürfen, wenn sie ihre Tätigkeit nicht in der Schweiz verrichtet haben (vgl. zu letzteren Personen aber auch hinsichtlich der Bundes-Quellensteuer vorn E. 3a S. ...). Ob der Beschwerdegegner als leitender Angestellter im Sinn von § 2 QVO I zu würdigen ist, kann hier offen bleiben, da das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Grossbritannien vom 8. Dezember 1977 (DBA-GB) eine entsprechende Besteuerungsbefugnis nicht vorsieht, der Bonus aber ohnehin auf in der Schweiz ausgeübter Tätigkeit beruht. Bei dieser Rechts- und Sachlage ist auf der streitbetroffenen Bonuszahlung auch der Quellensteuerabzug für zürcherische Staats- und Gemeindesteuern geschuldet.

#### **E. 5**

Der Beschwerdegegner hat ausführen lassen, die Erfassung seiner schweizerischen Einkünfte mit der Quellensteuer sei auch aus verfahrensmässigen Gründen ausgeschlossen. Da er bis 31. Juli 1996 in der Schweiz und im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei, komme er als Subjekt der Quellensteuerpflicht nicht in Frage. In der Tat sehen die Quellensteuerordnungen sowohl des Bundes als auch des Kantons Zürich vor, dass nach Vornahme einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung nicht zur Besteuerung an der Quelle zurückgekehrt wird (Art. 4 Abs. 1 der Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993 [QStV] bzw. § 9 Abs. 3 QVO I). Wie aus der Verweisung auf Art. 90 Abs. 2 DBG hervorgeht, gilt diese Regelung aber von Vornherein nur für Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Erster Titel, vor Art. 83 DBG; vgl. auch § 9 Abs. 1 QVO I: "falls Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton besteht"). Ist derlei bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung nicht gegeben, so greift die andere Gattung der Quellensteuer Platz, jene für Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Zweiter Titel, vor Art. 91 DBG bzw. § 2 ff. QVO I), und fällt eine ordentliche Veranlagung ausser Betracht.

#### **E. 6**

Nachdem sowohl das Aussensteuerrecht des Bundes als auch jenes des Kantons Zürich eine gesetzliche Grundlage für die steuerliche Erfassung der streitbetroffenen Bonuszahlung aufweisen, ist zu prüfen, ob eine Quellenbesteuerung mit dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar ist. Das DBA-GB sieht in seinem Art. 15 Ziff. 1 vor, dass "Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden [können], es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden". Da im vorliegenden Fall keine Ausnahme im Sinn von Ziff. 2 von Art. 15 DBA-GB von diesem so genannten Arbeitsortprinzip zutrifft, erweist es sich als zulässig, dass die Schweiz die Vergütungen des Beschwerdegegners besteuert, die auf seine in der Schweiz ausgeübte Arbeit zurückgehen. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die ausländischen Steuerbehörden den Sachverhalt abweichend würdigen; dass die Bonuszahlung in Grossbritannien steuerlich erfasst worden wäre, ist vom Beschwerdegegner jedenfalls nicht dargetan worden, was vorzubringen ihm zuzumuten gewesen wäre.

#### **E. 7**

Da die Berechnung der Quellensteuern mangels gewisser tarifrelevanter Angaben anhand der Akten nicht nachvollzogen werden kann, ist die Sache zu entsprechender Untersuchung und zum Neuentscheid an die Rekurskommission zurückzuweisen. ... Demgemäss entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Sache wird zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Steuerrekurskommission zurückgewiesen. 2. ...

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