

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00075 vom 12. März 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-03-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00075

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00075 du 12 mars 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00075 del 12 marzo 2014

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2009 | Besteuerung nach dem Arbeitsortsprinzip (DBA-UK) Vereinigung mit SB.2013.00076 (E. 1.1). Der Pflichtige hatte in der betreffenden Steuerperiode seinen Wohnsitz im Kt. Zürich, arbeitete aber in Grossbritannien. Nach Art. 15 Ziff. 1 DBA-UK können Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich nur im Wohnsitzstaat besteuert werden (Wohnsitzprinzip), es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt (Arbeitsortsprinzip). Bei Anwendung des Arbeitsortsprinzips ist auf den Tag genau zu bestimmen, welche Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat, welche in Drittstaaten und welche in Vertragsstaaten erbracht werden. Die auf Grossbritannien entfallende Vergütung ist in der Schweiz von der Besteuerung auszunehmen. Die auf die Schweiz und Drittstaaten entfallende Vergütung ist grds. der Schweiz zur Besteuerung zuzuweisen (E. 2.2). Die Vorinstanz wird in einem 2. Rechtsgang die Aufteilung des steuerbaren Anteils des Einkommens zwischen dem Kt. Zürich bzw. Grossbritannien vorzunehmen haben. Gutheissung und Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2013.00075 SB.2013.00076 Urteil der 2. Kammer vom 12. März 2014
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführende, gegen A, vertreten durch RA B, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2009 Direkte Bundessteuer 2009, hat sich ergeben: I. A. Der ledige, unselbständig erwerbstätige A (nachfolgend: der Pflichtige), arbeitet seit dem 12. Januar 2009 für die C Company mit gewöhnlichem Arbeitsort am Sitz der Arbeitgeberin in E (England) und war während der Steuerperiode 2009 in F (ZH) wohnhaft. Aufgrund dieser Umstände verlangte das kantonale Steueramt vom Pflichtigen mit Auflage vom 28. Oktober 2011 die Vorlage des Arbeitsvertrags, des Mietvertrags der Wohnung in England und Angaben bezüglich der Arbeitstage in England bzw. ausserhalb Englands. Nachdem der Pflichtige diese Unterlagen nicht einreichte und die nachfolgende Mahnung vom 23. Januar 2012 unbeantwortet blieb, schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen am 11. Juli 2012 für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend: Fr. ...) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr....(satzbestimmend: Fr. ...) ein. Mit Veranlagungsverfügung vom 27. Juli 2012 bzw. 9. August 2012 wurde der Pflichtige für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr...veranlagt. In beiden Entscheiden wies das kantonale Steueramt – abweichend von der Deklaration des Pflichtigen – die

Befugnis zur Besteuerung seines Erwerbseinkommens aus der Tätigkeit bei der C Company vollständig dem Kanton Zürich bzw. der Schweiz zu, da der Aufenthalt des Pflichtigen in England nicht nachgewiesen sei. B. Am 9. Oktober 2012 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache des Pflichtigen hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2009 teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen auf Fr...im Übrigen blieb die Einschätzung unverändert. Gleichentags wies es die gegen die Veranlagungsverfügung gerichtete Einsprache ab. II. Die hernach vom Pflichtigen erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuerrekursgericht am 28. Mai 2013 teilweise gut: Es schätzte den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend: Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend: Fr. ...) ein. Für die direkte Bundessteuer 2009 veranlagte das Steuerrekursgericht den Pflichtigen im nämlichen Entscheid mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend: Fr. ...). Neben nicht mehr umstrittenen Korrekturen wies das Steuerrekursgericht das Einkommen des Pflichtigen aus unselbständigem Erwerb vollständig Grossbritannien zur Besteuerung zu, da dem im Rechtsmittelverfahren neu eingereichten Arbeitsvertrag zu entnehmen sei, dass E (England) als gewöhnlicher Arbeitsort gelte. Hierauf sei vorliegend für die Zuweisung des Besteuerungsrechts abzustellen. III. Mit Beschwerde vom 9. Juli 2013 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 28. Mai 2013 und die Rückweisung der Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz; unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte der Beschwerdegegner im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2009 die Abweisung der Beschwerde. Im Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2009 erfolgte die Beschwerdeantwort verspätet. Die eidgenössische Steuerverwaltung schloss auf Gutheissung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerde bezüglich Staats- und Gemeindesteuern (SB.2013.00075) und direkter Bundessteuer (SB.2013.00076) betreffen denselben Pflichtigen sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs.

E. 2.1

Der Pflichtige hat te seinen Wohnsitz im Kalenderjahr 2009 unbestrittenermassen in F . U ngeachtet der mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit verbundenen Abwesenheiten ist er demnach gemäss § 3 Abs. 1 StG infolge qualifizierten Aufenthalts im Kanton Zürich steuerpflichtig. Die sich aus zürcherischem Recht ergebende Steuerhoheit kann im Verhältnis zum Ausland allenfalls durch ein vom Bund abgeschlossene s Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eingeschränkt werden. Vorliegend ist d as Doppelbesteuerungsabkommen 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 (DBA- UK , SR 0.672.936.71 2) zu beachten . Hinsichtlich der hier interessierenden Bestimmungen folgt das DBA-UK dem Musterabkommen der OECD von 1977 (vgl. ASA 47 [1978], 497 ff.).

E. 2.2

Nach Art. 15 Ziff. 1 DBA- UK können Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich nur im Wohnsitzstaat besteuert werden (Wohnsitzprinzip), es sei denn, die

Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt (Arbeitsortsprinzip). Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. Die sogenannte Monteurklausel/183-Tage-Regelung von Art. 15 Ziff. 2 DBA- UK statuiert jedoch eine Ausnahme von der Ausnahme: Danach steht das Besteuerungsrecht nämlich gleichwohl dem Wohnsitzstaat zu, wenn (kumulative Bedingungen) die unselbständige Erwerbstätigkeit für einen ausserhalb der Schweiz ansässigen Arbeitgeber ausgeübt wird (lit. b), wenn sich der Arbeitnehmer während weniger als 183 Tagen "während des betreffenden Steuerjahrs" in der Schweiz aufhält (lit. a) und die Vergütungen nicht von einer in der Schweiz gelegenen Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen werden (lit. c; vgl. zum Ganzen VGr, 20. Oktober 2004, SB.2003.00074, mit weiteren Hinweisen).

E. 2.2.1

Der Arbeitsort entspricht dabei dem Ort, an dem sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit tatsächlich physisch aufhält. Dies gilt jedenfalls für örtlich gebundene Tätigkeiten. Für andere als körperliche Tätigkeiten, mithin auch für rein geistige Tätigkeiten, sieht die neuere Rechtsprechung im Grundsatz keine Sonderregelungen vor, sondern hat auch etwa bei der Tätigkeit als Geschäftsführer auf den tatsächlichen Aufenthalt abgestellt (vgl. Michael Kempermann in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/derselbe [Hrsg.], Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Köln 2010, Art. 15 N. 38 und 41; Rainer Prokisch in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], DBA, 5. A., München 2008, Art. 15 N. 31–33, unter Hinweis auf die Praxis des deutschen Finanzhofs). Probleme bei der eigentlichen Lokalisierung von geistig tätigen Arbeitnehmern sind dabei nicht zu verkennen, da sich die geistige Arbeit nach aussen hin nicht immer artikuliert (vgl. Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. A., Köln 2011, Rz. 16.426, auch zum Folgenden). Indessen gelten auch für diese Arbeitnehmer die gleichen Grundsätze wie für die Arbeitnehmer, welche eine körperliche Tätigkeit ausüben, da es letztlich nicht darauf ankommt, wie die Arbeit "verwertet" wird (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005, S. 418).

E. 2.2.2

Bei Konflikten, welche gelegentlich bei leitenden Angestellten oder Angestellten ohne festen Arbeitsort auftreten, behilft sich die Praxis mit der Fiktion, dass leitende Angestellte ihre Tätigkeit am Sitz der Unternehmung ausüben (Locher, S. 418). Tatsächlich enthält etwa das DBA mit Deutschland eine entsprechende Bestimmung, welche die Besteuerung des leitenden Angestellten zum Inhalt hat (Art. 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 [DBA-D; SR 0.672.913.62]). Das DBA-UK weist indessen keine entsprechende Bestimmung auf, weswegen es im Bereich des hier anwendbaren Abkommens selbst bei leitenden Angestellten für die Vornahme einer derartigen Fiktion an einer entsprechenden vertraglichen Grundlage fehlt. Wohl werden im interkantonalen Verhältnis leitende Angestellte – entgegen der üblichen Besteuerung am Wohnort – grundsätzlich am Arbeitsort besteuert (BGE 101 Ia 557; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. A., Bern 2009, S. 31 mit Hinweisen). Indessen kann diese auf das interkantonale Verhältnis ausgerichtete Rechtsprechung nicht ohne Weiteres auf das internationale Verhältnis übertragen werden (vgl. VGr St. Gallen, 13. November 2012, B 2011/260, E. 2.3). Zudem lässt sich eine Gleichstellung von leitenden Angestellten mit

"rein geistig arbeitenden Arbeitnehmern", wie die Vorinstanz dies vorsieht, weder aus dem Gesetz, noch dem anwendbaren DBA-UK herleiten und lässt sich eine solche Gleichstellung mit der Definition des leitenden Angestellten im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 132 I 29 E. 4.3) nicht in Einklang bringen.

E. 2.2.3

Damit ist im vorliegend zu beurteilenden Fall eines Arbeitnehmers, der eine andere als eine körperliche Arbeit erbringt, Art. 15 Ziff. 1 DBA-UK so zu verstehen, dass der Arbeitsort dem Ort der tatsächlichen, physischen Arbeitsausführung entspricht. Nur auf diese Weise lässt sich auch die Einheit und Kohärenz zur (innerstaatlichen) Rechtsordnung sicherstellen, deckt sich doch diese Auslegung des Begriffs des Arbeitsorts auch mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG, welcher ebenfalls eine beschränkte Steuerpflicht bei der Ausübung einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz vorsieht und damit eine ähnliche Rechtsfrage regelt (BGr, 25. März 2011, 2C_662/2010). Eine unterschiedliche Auslegung des Begriffs Arbeitsort könnte – wie die Beschwerdeführenden zutreffend ausführen – dazu führen, dass in einem umgekehrten Fall (Arbeitnehmer mit Wohnsitz und einzelnen Arbeitstagen im Ausland, gewöhnlichem Arbeitsort in der Schweiz) die Besteuerung der gesamten Vergütung in der Schweiz am internen Recht scheitern würde.

E. 2.2.4

Bei Anwendung des Arbeitsortsprinzips gehen Rechtsprechung und Praxis davon aus, dass auf den Tag genau zu bestimmen ist, welche Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat, welche in Drittstaaten und welche im Vertragsstaat erbracht werden (Erich Bosshard, Ermittlung und Nachweis der steuerrelevanten Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz, FStR 2009, S. 50 ff.; Kurt Locher/Walter Meier/Rudolf von Siebenthal/Andreas Kolb [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Bd. 8, Therwil 2013, B 15.1 Nr. 49, B 15.1 Nr. 59, B 15.4 Nr. 5; Kempermann in: Flick/Wassermeyer/derselbe [Hrsg.], Art. 15 N. 38; Prokisch in: Vogel/Lehner [Hrsg.], Art. 15 N. 68a–e). Die Besteuerung des Einkommens des Pflichtigen hat dabei so zu erfolgen, dass die auf die Tätigkeit in Grossbritannien entfallende Vergütung in der Schweiz von der Besteuerung auszunehmen ist (vgl. Art. 15 Ziff. 1 DBA-UK in Verbindung mit Art. 22 Ziff. 2 DBA-UK). Die auf die Schweiz und Drittstaaten entfallende Vergütung ist grundsätzlich der Schweiz zur Besteuerung zuzuweisen, vorbehaltlich allenfalls bestehender Abkommen mit Drittstaaten. Der Nachweis für die in Grossbritannien erbrachten Arbeitstage obliegt dem Pflichtigen, da sich ein solcher steuermindernd für ihn auswirkt.

E. 2.3

Daraus folgt, dass das kantonale Steueramt den Pflichtigen mit Auflage und Mahnung i m Einschätzungsverfahren zu Recht zur genauen Bezeichnung der in Grossbritannien erbrachten Arbeitstage und zur Einreichung des Arbeitsvertrags und Mietvertrags der Wohnung in E (England) angehalten hat. Erst mit Einreichung der Rekurschrift an die Vorinstanz ist der Pflichtige diesen Vorgaben teilweise nachgekommen. Die Vorinstanz wird daher in einem zweiten Rechtsgang die Aufteilung des steuerbaren Anteils des Einkommens des Pflichtigen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zwischen der Schweiz bzw. dem Kanton Zürich einerseits und Grossbritannien andererseits vorzunehmen haben. Damit ist jedenfalls im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht weiter auf die Behauptung des Pflichtigen einzugehen, die Geschäftsreisen hätten in "direktem und ausschliesslichem"

Zusammenhang mit der Tätigkeit in Grossbritannien gestanden. Diese Frage stellt sich erst, wenn die nicht in Grossbritannien erbrachten Arbeitstage feststehen. Damit ist die Beschwerde gutzuheissen und die Sache zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 3

Direkte Bundessteuer Die Sach- und Rechtslage präsentiert sich für die direkte Bundessteuer identisch. Auch nach dem Recht der direkten Bundessteuer ist der Pflichtige gestützt auf Art. 3 DBG grundsätzlich aufgrund seines Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig. Nach dem Gesagten (vgl. E. 2 vorstehend) ist der anwendbare Art. 15 Ziff. 1 DBA-UK für die Aufteilung des Einkommens des Pflichtigen aus unselbständigem Erwerb so zu verstehen, dass der Arbeitsort dem Ort der tatsächlichen, physischen Arbeitsausführung entspricht. Die Beschwerde ist damit auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer gutzuheissen und die Sache zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihm aufgrund seines Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 14. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 5

Der vorliegende Entscheid schliesst das kantonale Verfahren nicht definitiv ab. Er kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG) angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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