

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00106 vom 7. Februar 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-02-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00106

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00106 du 7 février 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00106 del 7 febbraio 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2012 | Qualifikation von Einkünften als Entschädigungen aus Verwaltungsratsstätigkeit nach Art. 16 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Spanien (DBA-ES). [Umstritten ist, ob die Einkünfte, welche die im Kanton Zürich wohnhafte Pflichtige als "administradora única" zweier spanischer Aktiengesellschaften erhielt, als unselbständiges Erwerbseinkommen nach Art. 15 DBA-ES (gemäss kantonalem Steueramt) oder als Verwaltungsratsvergütung gemäss Art. 16 DBA-ES (gemäss Ansicht der Pflichtigen) zu qualifizieren sind.] Besteuerung der Einkünfte nach internem Recht (E. 2.1-2.2). Zuweisungsnormen gemäss DBA-ES (E. 2.3). Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Allgemeinen (E. 3). Mit Bezug auf den inhaltlich gleichlautenden Art. 16 OECD-MA bzw. Art. 16 DBA-AUS postulierte das Verwaltungsgericht in der Vergangenheit eine enge Auslegung. Es kam zum Schluss, dass nur Vergütungen für Aufsichtsfunktionen unter Art. 16 OECD-MA fallen würden. Leistungen, welche nicht im Rahmen einer Aufsichtsfunktion erbracht würden, seien als unselbständiges Erwerbseinkommen im Sinn von Art. 15 OECD-MA bzw. Art. 15 DBA-AUS zu qualifizieren (E. 3.5). Die Auffassung des Verwaltungsgerichts, dass die Entschädigung nicht für die Funktion als Geschäftsführungsorgan bezahlt werden darf, sondern im Rahmen von Art. 16 OECD-MA einzig die Aufsichts- und Überwachungs- und Kontrolltätigkeit massgebend ist, wird von der Lehre gestützt (E. 3.6). Fraglich ist somit, ob die Verwaltungsratsentschädigung der Pflichtigen ihrer Aufsichts- oder Führungsfunktion zuzuweisen ist. Dabei ist auf die Rechtsnatur der "administradora única" einzugehen (E. 4.). In der spanischen Aktiengesellschaft kann die Verwaltung entweder einem "administrador único" oder mehreren Verwaltern (entweder "administradores solidarios", "administradores mancomunados" oder "consejo de administración" [Verwaltungsrat]) anvertraut werden (E. 4.2). Hat ein und dieselbe Person sowohl ein Amt als Administrator (oder Verwaltungsrat) als auch eine leitende Position in der Aktiengesellschaft inne, wird nach der von der spanischen Rechtsprechung entwickelten sogenannten "teoría del vínculo" das Arbeitsverhältnis vom handelsrechtlichen Verhältnis absorbiert. Das Ausüben von Management-Funktionen (Geschäftsführung) im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses als leitender Angestellter ist nur dann mit der Aufgabe des Administrators vereinbar, wenn sich die Positionen grundlegend unterscheiden. Ansonsten sind beide Beziehungen (Handels- und Arbeitsverhältnis) unvereinbar. Folgte man auch im Bereich des Doppelbesteuerungsabkommens dieser Auslegung des spanischen Rechts, wonach die "teoría del vínculo" mit Blick auf den Verwaltungsrat ein arbeitsvertragliches Verhältnis grundsätzlich ausschliesst, so würde das Entgelt eines Verwaltungsrats generell nicht unter Art. 15 DBA-ES fallen. Vielmehr wäre die Verwaltungsratsstätigkeit nach spanischer Auffassung stets unter Art. 16 DBA-ES zu subsumieren (E. 4.2.1). Da die Normen der DBA und die des innerstaatlichen Rechts auf getrennten Ebenen angesiedelt sind und aufgrund

ihres unterschiedlichen Funktionsgehalts die Begriffswelt beider Rechtskreise unterschiedlich ist, verbietet es sich aber grundsätzlich, die Normen der DBA im Licht des innerstaatlichen Steuerrechts auszulegen. Vielmehr ist auch der Begriff "unselbständige Arbeit" nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA bzw. Art. 3 Abs. 2 DBA-ES unter Rückgriff auf das Recht des Anwendestaats auszulegen (E. 4.2.2). Die Aktiengesellschaften, für welche die Pflichtige als "administradora única" amtiert, sind im Hotelleriebereich tätig. Die Pflichtige übt dort lediglich administrative Aufgaben aus und keine geschäftsleitenden operativen Tätigkeiten. Naturgemäss ist die Ausführung operativer Tätigkeiten für Hotelbetriebe ohne (ständige) Anwesenheit vor Ort undenkbar. Die für die Verwaltungsratsstätigkeit der spanischen Gesellschaften erhaltenen Entschädigungen sind daher nicht unter Art. 15 DBA-ES, sondern unter Art. 16 DBA-ES zu subsumieren (E. 4.3). Gutheiss

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2020.00106 SB.2020.00107 Urteil der 2. Kammer vom 7. Februar 2024
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, vertreten durch RA B und RA C, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012 sowie direkte Bundessteuer 2012, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: die Pflichtige) ist in der Stadt H wohnhaft; ihr Ehemann D lebt in Spanien. Die Pflichtige amtiert als "administrador único" bzw. "administradora única" zweier spanischer Aktiengesellschaften, der F SA und der G SA. In der Steuererklärung 2012 deklarierte die Pflichtige Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. ..., welche sie Spanien zur Besteuerung zuwies. Im Rahmen einer Aktenaufgabe vom 4. August 2017 forderte das kantonale Steueramt den belegmässigen Nachweis, um was für Einkünfte es sich hierbei handle, sowie um substantiierte Sachdarstellung, weshalb diese Einkünfte ins Ausland ausgeschieden worden seien. Die Pflichtige erklärte darauf, dass es sich dabei um Entschädigungen für ihre Verwaltungsratsstätigkeit bei den Gesellschaften F SA und G SA handle. Für die Steuerperiode 2012 habe Spanien bereits die pauschale Quellensteuer auf diesem Entgelt erhoben. Die Schweiz habe die erhaltenen Verwaltungsratsvergütungen gestützt auf Art. 16 des Abkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz/Spanien [DBA-ES], SR 0.672.933.21 [Fassung vom 1. Juni 2007]) von der Besteuerung auszunehmen. Am 17. November 2017 mahnte das kantonale Steueramt die Auflage. Nach weiteren Eingaben eröffnete das kantonale Steueramt am 19. Januar 2018 den Einschätzungsentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2012 und schätzte die Pflichtige mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Dabei wies es die von der Pflichtigen aus ihrer Tätigkeit für die beiden spanischen Gesellschaften erzielten Einkünfte der Schweiz zur Besteuerung zu. Gleichentags erging die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2012, mit welcher die Pflichtige mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... veranlagt wurde. Die hiergegen erhobenen Einsprachen beim kantonalen Steueramt blieben erfolglos (Einspracheentscheide vom 28. September 2018). II. Am 30. Oktober 2018 erhob die Pflichtige gegen die Einspracheentscheide Rekurs bzw. erstinstanzliche Beschwerde

beim Steuerrekursgericht. Dieses wies die Rechtsmittel mit Entscheid vom 29. September 2020 ab. III. Mit Beschwerden vom 17. November 2020 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht, der vorinstanzliche Entscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und sie sei – unter Zuweisung der erzielten Einkünfte an Spanien – für die Steuerperiode 2012 neu zu veranlagern. Ferner wies sie darauf hin, dass sie aufgrund der internationalen Doppelbesteuerung das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF), Abteilung Steuern, am 5. November 2020 um Einleitung eines Verständigungsverfahrens ersucht habe. Mit Präsidialverfügung vom 18. November 2020 wurden die vom Verwaltungsgericht eröffneten Beschwerdeverfahren SB.2020.00106 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012 sowie SB.2020.00107 betreffend direkte Bundessteuer 2012 vereinigt. Nach Eingang des Verzichts des Steuerrekursgerichts auf Vernehmlassung und der Beschwerdeantwort des kantonalen Steueramts, welches die Abweisung der Beschwerden beantragte, teilte der Abteilungspräsident den Parteien mit Präsidialverfügung vom 26. Januar 2021 mit, dass bis zum Abschluss des Verständigungsverfahrens eine Sistierung der Beschwerdeverfahren in Betracht falle. Zur Gewährung des rechtlichen Gehörs forderte er die Parteien auf, zu einer allfälligen Verfahrenssistierung Stellung zu nehmen. Das kantonale Steueramt erklärte sich am 4. Februar 2021 mit der Sistierung einverstanden. Hierauf sistierte das Verwaltungsgericht die Beschwerdeverfahren mit Präsidialverfügung vom 19. Februar 2021 einstweilen bis zum 31. Dezember 2021. Am 28. Dezember 2021 teilte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht mit, dass das Verständigungsverfahren noch nicht abgeschlossen sei, und ersuchte um weitere Sistierung bis 31. Oktober 2022. Mit Präsidialverfügung vom 30. Dezember 2021 wurde dem kantonalen Steueramt hierzu das rechtliche Gehör gewährt. Dieses stimmte am 7. Januar 2022 der Aufrechterhaltung der Sistierung zu. Infolgedessen sistierte das Verwaltungsgericht die Beschwerdeverfahren mit Präsidialverfügung vom 14. Januar 2022 bis einstweilen 31. Oktober 2022. Sodann wurde den Parteien aufgegeben, dem Verwaltungsgericht bis spätestens zu diesem Zeitpunkt mitzuteilen, ob das Verfahren fortgesetzt werden könne. Nachdem sich die Parteien nach Ablauf des 31. Oktober 2022 zu einer weiteren Verfahrenssistierung nicht vernehmen liessen, informierte der Leitende Gerichtsschreiber die Rechtsvertretung der Pflichtigen darüber, dass das Verwaltungsgericht einen allfälligen Sistierungsantrag in den nächsten Tagen schriftlich erwarte. Ohne dass ein entsprechender Antrag eingegangen wäre, wurde das Verfahren informell weiter sistiert. Nach Erkundigung über den Stand des Verständigungsverfahrens informierte das Verwaltungsgericht die Parteien mit Präsidialverfügung vom 17. Mai 2023 darüber, dass es eine formelle Weiterführung der Sistierung beabsichtige. Die Parteien liessen sich hierzu nicht vernehmen. Mit Eingabe vom 6. November 2023 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht, die Sistierung der Beschwerdeverfahren sei aufzuheben, da ein Abschluss des Verständigungsverfahrens zwar bei den zuständigen spanischen Behörden hängig sei, eine Bearbeitung in zeitlich vernünftigem Rahmen jedoch nicht in Sicht sei. Mit Präsidialverfügung vom 8. November 2023 hob der Abteilungspräsident die Sistierung auf und teilte den Parteien mit, dass die Beschwerdeverfahren weitergeführt würden. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die vorliegenden Beschwerden SB.2020.00106 (Staats- und Gemeindesteuern 2012) und SB.2020.00107 (direkte Bundessteuer 2012) betreffen dieselbe Pflichtige, den gleichen Sachverhalt und dieselbe Rechtslage, weshalb die Verfahren mit Präsidialverfügung vom 18. November 2020 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle

Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.3 In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz haben (§ 3 Abs. 1 StG; Art. 3 Abs. 1 DBG). Gemäss dem Prinzip der Besteuerung nach dem Welteinkommen ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit grundsätzlich unbeschränkt (vgl. § 5 Abs. 1 StG; Art. 6 Abs. 1 DBG). Unter Ausklammerung der in § 5 Abs. 1 StG bzw. Art. 6 Abs. 1 DBG genannten Ausnahmen (Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons bzw. der Schweiz) werden somit alle Einkünfte und – hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern – auch das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen der Besteuerung unterworfen (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 5 N. 8; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A., Basel 2022, Art. 6 N. 8). Dieses Besteuerungsrecht des Bundes, des Kantons und der Gemeinden steht unter dem Vorbehalt allfälliger Doppelbesteuerungsabkommen, die die Schweiz mit anderen Staaten abgeschlossen hat (vgl. Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., Bern 2019, S. 45 ff.).

E. 2.2

Aufgrund ihres steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Stadt H ist die Pflichtige in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig. Nach der in § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG statuierten Einkommensgeneralklausel unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Steuerbar sind unter anderem alle Einkünfte aus privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnissen (§ 17 Abs. 1 StG; Art. 17 Abs. 1 DBG). Darunter fallen etwa Entschädigungen aus Verwaltungsratsstätigkeit, welche als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert wird (BGE 121 I 259 E. 3d; BGr, 24. März 2014, 2C_692/2013, E. 4.1; Claudia Suter/Sirgit Meier in: Zweifel/Beusch, DBG-Kommentar, Art. 17 N. 37). Die Pflichtige deklarierte Einkünfte aus ihrer Organtätigkeit für die spanischen Gesellschaften G SA und F SA. Fraglich ist, ob das mit Spanien abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen der Besteuerung der Einkünfte nach internem Recht entgegensteht.

E. 2.3

Art. 15 Abs. 1 DBA-ES enthält unter dem Titel "Unselbständige Arbeit" folgende Zuweisungsnorm: "Vorbehältlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und

ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden." Gemäss Art. 16 DBA-ES gilt mit Bezug auf " Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen " Folgendes: "Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrates einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, können in dem anderen Staat besteuert werden." In der spanischen Fassung (Instrumento de ratificación del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, abrufbar unter [https://www.boe.es/eli/es/ai/1966/04/26/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/ai/1966/04/26/(1)/con)) lautet Art. 16 DBA-ES (" Participaciones de Consejeros ") wie folgt: "Las participaciones, dietas de asistencia y retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtiene como miembro de un Consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado."

E. 2.4

Während die Pflichtige die Ansicht vertritt, die strittigen Einkünfte würden unter Art. 16 DBA-ES fallen, stellen sich das kantonale Steueramt und das Steuerrekursgericht auf den Standpunkt, Art. 15 DBA-ES sei anwendbar. Das Steuerrekursgericht votierte für eine enge Auslegung von Art. 16 DBA-ES: Hierunter würden einzig Vergütungen für Aufsichtsfunktionen eines Verwaltungsrats fallen, nicht aber Entschädigungen für Führungsfunktionen. Die Tätigkeit der Pflichtigen als "administradora única" sei gemäss "Ley de sociedades de capital" und "Ley des sociedades anónimas" sowohl mit der eines schweizerischen Verwaltungsrats als auch mit der eines Geschäftsführers vergleichbar. Die Tatsache, dass die Pflichtige Organstellung habe, habe keinen Einfluss auf die Ausscheidung der Einkünfte. Die Behauptung, sie übe reine Aufsichtsfunktionen aus, sei unsubstanziert und unbelegt und widerspreche der spanischen gesetzlichen Regelung. Vorliegend sei nicht ersichtlich, dass die Pflichtige überhaupt Aufsichtsfunktionen ausübe, fehle ihr doch etwa die Befugnis, Delegierte zu ernennen, welche sie dann zu beaufsichtigen hätte.

E. 3.1

Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen – als völkerrechtliche Verträge im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a (Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK], SR 0.111) – richtet sich nach Völkervertragsrecht und Völkergewohnheitsrecht, und es sind die sich aus der VRK ergebenden Grundsätze zu beachten (vgl. BGE 146 II 150 E. 5.3.1; BGE 143 II 136 E. 5.2.1). Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Ziels und Zwecks auszulegen (Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK). Gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK sind, ausser dem Zusammenhang, in gleicher Weise zu berücksichtigen jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b), sowie

jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c).

E. 3.2

Ausgangspunkt der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags – bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung – und gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben garantiert die teleologische Auslegung den "effet utile" des Vertrags. Der auszulegenden Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (vgl. zum Ganzen BGE 146 II 150 E. 5.3.2; BGE 143 II 136 E. 5.2.2; BGE 142 II 161 E. 2.1.3; BGr, 23. Juni 2023, 9C_682/2022 und 9C_683/2022, E. 7.2; VGr, 31. Mai 2017, SB.2016.00118/119/121/122, E. 2.2.2).

E. 3.3

Nach Art. 3 Abs. 2 DBA-ES hat bei der Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Vertragsstaats über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

E. 3.4

Subsidiär können auch weitere Auslegungselemente berücksichtigt werden. So ist in der schweizerischen Rechtsprechung und Lehre unbestritten, dass der offizielle OECD-Kommentar ein wichtiges (ergänzendes) Hilfsmittel im Sinn von Art. 32 VRK bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen darstellt, die dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) nachgebildet sind (BGE 143 II 136 E. 5.2.3; René Matteotti/Nicole Eliska Krenger in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.] , Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Einleitung, N 159 ff.). Art. 16 DBA-ES entspricht Art. 16 des OECD-MA, und es stellen sich damit die gleichen Abgrenzungs- und Interpretationsfragen für Verwaltungsratsmitglieder wie im OECD-MA, weshalb Überlegungen zu Art. 16 OECD-MA auch Anwendung finden können.

E. 3.5

Das Verwaltungsgericht befasste sich mit Urteil vom 31. Mai 2017 (SB.2016.000118/119/121/122, E. 2.4) mit der Auslegung von Art. 16 des mittlerweile aufgehobenen Abkommens vom 28. Februar 1980 zwischen der Schweiz und Australien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-AUS, AS 1981 125). Jener Artikel entsprach inhaltlich Art. 16 DBA-ES bzw. Art. 16 OECD-MA. Dabei befasste sich das Verwaltungsgericht mit den unterschiedlichen, in der Schweiz gebräuchlichen Geschäftsführungsmodellen von Verwaltungsratsmitgliedern: So könne die Geschäftsführung gesamthaft durch den Verwaltungsrat durchgeführt werden (Vereinigungsmodell), an einen oder mehrere Verwaltungsratsmitglieder oder ganz an

Dritte delegiert werden (Trennungsmodell). Nach nationalem Verständnis könnten Zahlungen an ein Mitglied des Verwaltungsrats sowohl Vergütungen für Überwachungs- als auch für Führungsaufgaben beinhalten. Eine unterschiedliche Auslegung darüber, welche Vergütungen an einen Verwaltungsrat erfasst seien, führe im Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA zu einer systematischen Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung. Staaten, welche eine weite Interpretation vornehmen würden, subsumierten Vergütungen an geschäftsführende Organe unter Art. 16 OECD-MA. Dagegen erachteten Staaten, die diese Bestimmung restriktiv auslegen würden, für geschäftsführende, beratende oder auch andere Tätigkeiten den Geltungsbereich von Art. 15 oder Art. 7 OECD-MA als anwendbar. Lege unter Berufung auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA jeder Vertragsstaat das Abkommen nach eigenem Recht aus, könne dies folglich zu Doppelbesteuerungen oder Nichtbesteuerungen führen. Sinn und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen sei gerade die Vermeidung einer (systematischen) Doppelbesteuerung bzw. Nichtbesteuerung. Dieses Ergebnis widerspreche somit dem Ziel und Zweck der Vermeidung einer Doppelbesteuerung der eingegangenen Verpflichtung. Art. 16 DBA-AUS sei daher im Sinn von Art. 31ff. VRK dahingehend auszulegen, als dass die effektive Anwendung gewährleistet werde. Infolge der unterschiedlichen nationalen wie internationalen Organisationsmodelle könne nur eine enge Auslegung des Anwendungsbereichs von Art. 16 OECD-MA bzw. Art. 16 DBA-AUS zielführend sein, ansonsten der Zweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung vereitelt würde. Auch der Kommentar zum OECD-MA lege den Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA eng aus und halte diesbezüglich klar fest: "A member of the board of directors of a company often also has other functions with the company, e. g. as ordinary employee, adviser, consultant, etc. It is clear that the Article does not apply to remuneration paid to such a person on account of such other functions." (OECD [2015], Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 [Full Version], OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>). Eine enge Auslegung gebiete sich folglich auch aus Gründen einer einheitlichen Rechtsanwendung von Art. 16 OECD-MA. Ebenso lege die systematische Interpretation von Art. 16 DBA-AUS eine enge Auslegung nahe. Als *lex specialis* der Grundsatzregelung in Art. 15 Abs. 1 DBA-AUS, wonach das unselbständige Erwerbseinkommen am Ort, wo die Arbeit ausgeführt werde, zu besteuern sei, beschränke sich Art. 16 DBA-AUS auf die Regelung konkreter Ausnahmen und sei der Anwendungsbereich daher eng zu fassen. Das Verwaltungsgericht kam daher zum Schluss, die Leistungen für nicht im Rahmen einer Aufsichtsfunktion erbrachte Leistungen seien als unselbständiges Erwerbseinkommen im Sinn von Art. 15 Abs. 1 DBA-AUS zu qualifizieren. Nur Vergütungen für Aufsichtsfunktionen würden unter Art. 16 DBA-AUS fallen.

E. 3.6

Die Auffassung des Verwaltungsgerichts, dass die Entschädigung nicht für die Funktion als Geschäftsführungsorgan bezahlt werden darf, sondern im Rahmen von Art. 16 OECD-MA einzig die Aufsichts- bzw. Überwachungs- und Kontrolltätigkeit massgebend ist, wird von der Lehre gestützt (vgl. etwa Wolfgang Maute, Besteuerung von Organen im internationalen Verhältnis [Art. 16 OECD-MA], StR 70/2015 S. 4 ff., S. 7 f.; Franz Wassermeyer/Klaus-Dieter Drüen in: Franz Wassermeyer [Hrsg.], Doppelbesteuerung, 162. Ergänzungslieferung, München 2023, Art. 16 OECD-MA N. 13 sowie Art. 15 OECD-MA N. 68). Werden die Vergütungen – abgrenzbar – auch für andere Tätigkeiten gezahlt, ist eine entsprechende Aufteilung des Entgelts vorzunehmen (Harald Schaumburg/Nils Häck in: Harald Schaumburg [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 4. A.,

Köln 2017, Rz. 19.452; Wassermeyer/Drüen, Art. 16 OECD-MA N. 12). Weiter schliesst der Wortlaut von Art. 16 OECD-MA nicht aus, dass die Aufsichtstätigkeit durch eine einzelne Person ausgeübt wird (Rainer Prokisch in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 6. A., München 2015, Art. 16 N. 8; Maute, StR 70/2015 S. 8; anderer Ansicht: Peter Brandis in: Wassermeyer [Hrsg.], Art. 16 DBA CH N. 19). Dies ist gerade im Zusammenhang mit der Auslegung der spanischen Fassung von Art. 16 DBA-ES zentral, welcher nur von Entschädigungen spricht, welche ein "miembro de un Consejo de administración" bzw. ein Verwaltungsrat im klassischen Sinn erhält. Vom Sinn und Zweck der Bestimmung müssen jedoch auch Entschädigungen an eine "administradora única" unter Art. 16 DBA-ES fallen (zum Begriff der "administradora única" sogleich unter E. 4).

E. 4

Im Licht der oben dargestellten Rechtsprechung zur Auslegung von Art. 16 OECD-MA ist somit fraglich, ob die Verwaltungsratsentschädigung der Pflichtigen ihrer Aufsichts- oder Führungsfunktion zuzuweisen ist. Dabei ist näher auf die Rechtsnatur des "administrador único" bzw. der "administradora única" einzugehen.

E. 4.1

Das Steuerrekursgericht führte zur spanischen Rechtslage aus, gemäss Art. 129 des "Ley de Sociedades Anónimas" (LSA), Real Decreto Legislativo 1564/1989 vom 22. Dezember erstrecke sich die Vertretungsbefugnis der Administratoren auf alle Handlungen, die in dem in den Statuten festgelegten Unternehmenszweck enthalten seien. Eine Einschränkung der Vertretungsbefugnisse der Administratoren sei, selbst wenn sie im Handelsregister eingetragen seien, gegenüber Dritten unwirksam. Nur ein Rat von Administratoren (Verwaltungsrat) sei überhaupt befugt, Geschäftsführer (CEO) zu ernennen und ihnen einen Teil der Befugnisse zu übertragen (Art. 141 LSA e contrario); der "administrador único" könne dies nicht. Mit anderen Worten seien die Befugnisse des letzteren nahezu unbegrenzt bzw. nur durch die Statuten eines Unternehmens beschränkt. Der "administrador único" handle daher in allen Schritten zur Erfüllung des Unternehmenszwecks. Vorliegend habe die Tatsache, dass die Pflichtige Organstellung habe, keinen Einfluss auf die Ausscheidung ihrer Einkünfte. Die Behauptung, sie übe eine reine Aufsichtsfunktion aus, sei unsubstanziert und unbelegt und widerspreche der spanischen gesetzlichen Regelung. Auch die von der Pflichtigen eingereichten Beilagen widersprächen ihrer Darstellung, so beispielsweise der Abschluss des Arbeitsvertrags mit einer Hoteldirektorin im Namen der F SA, welcher besage, dass der alleinige Administrator die Verwaltung und Vertretung des Unternehmens vor Gericht und nach aussen ausübe, wobei sich die Vertretung auf alle Handlungen beziehe, die im statutarischen Unternehmenszweck erhalten seien. Es sei daher davon auszugehen, dass die Pflichtige gar keine Aufsichtsfunktion gehabt habe, fehle ihr doch die Befugnis, Delegierte zu ernennen, die sie dann zu beaufsichtigen hätte. Der "administrador único" könne einzig einen sogenannten "apoderado" als Vertreter der Gesellschaft bestimmen. Dieser müsse im Handelsregister eingetragen sein. Dass ein solcher Vertreter im streitbetroffenen Steuerjahr existiert hätte, sei weder behauptet worden noch sei es aus den eingereichten Handelsregistrauszügen ersichtlich. Die Tatsachen, welche die hiesige unbeschränkte Steuerpflicht bezüglich gewisser Einkünfte nicht als gegeben erscheinen liessen, seien steuermindernd und daher von der Pflichtigen darzutun und nachzuweisen. Dies sei ihr vorliegend nicht gelungen, weshalb ihre Rechtsmittel

abzuweisen seien.

E. 4.2

Das vom Steuerrekursgericht angewandte "Ley de Sociedades Anónimas" (LSA), Real Decreto Legislativo 1564/1989 vom 22. Dezember war in der hier interessierenden Steuerperiode 2012 nicht mehr anwendbar. Das LSA wurde abgelöst durch das "Ley de Sociedades de Capital" (LSC) vom 2. Juli 2010 (<https://www.boe.es/buscar/pdf/2010/BOE-A-2010-10544-consolidado.pdf>), welches per 1. September 2010 in Kraft trat und die Organisation der spanischen Aktiengesellschaft ("Sociedad anónima") regelt. Die folgenden Gesetzestexte sind der zweisprachigen Ausgabe (Spanisch/Deutsch) der Textsammlung von Wolfgang Sohst entnommen (Wolfgang Sohst, Spanisches Gesellschafts-, Handels- und Insolvenzrecht, 6. A., Berlin 2021, Stand 10. März 2021). Gemäss Art. 210 Abs. 1 LSC kann die Verwaltung der Gesellschaft entweder einem "administrador único" oder mehreren Verwaltern anvertraut werden. Mehrere Verwalter erscheinen entweder in der Form von alleinvertretungsberechtigten Verwaltern ("administradores solidarios"), von gesamtvertretungsberechtigten Verwaltern ("administradores mancomunados") oder in der Form eines mindestens dreiköpfigen Verwaltungsrats ("consejo de administración"). Gemäss Art. 209 LSC besorgen die Administratoren die Führung der Geschäfte ("la gestión") und vertreten die Gesellschaft gegen aussen ("la representación"). Dem "administrador único" kommt die alleinige Vertretungsbefugnis zu (Art. 233 Abs. 2 lit. a LSC). Die Vertretung erstreckt sich auf alle Handlungen im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Jegliche Beschränkung der Vertretungsmacht der Verwalter ist gegenüber Dritten unwirksam, auch wenn sie im Handelsregister eingetragen ist (Art. 234 Abs. 1 LSC). Das Amt als Administrator wird unentgeltlich ausgeübt, es sei denn, die Statuten legen ein Entlohnungssystem fest (Art. 217 Abs. 1 LSC). Die Vergütung an einen Administrator kann aus einem oder mehreren Bestandteilen bestehen, etwa aus einer festen Summe, einer Aufwandschädigung oder einer Gewinnbeteiligung (vgl. die Aufzählung in Art. 217 Abs. 2 LSC).

E. 4.2.1

Hat ein und dieselbe Person sowohl ein Amt als Administrator (oder Verwaltungsrat) als auch eine leitende Position in der Aktiengesellschaft inne, so wird nach der von der spanischen Rechtsprechung entwickelten sogenannten "teoría del vínculo" das Arbeitsverhältnis vom handelsrechtlichen Verhältnis absorbiert (vgl. anstelle vieler das Urteil des Audiencia Nacional Madrid vom 29. März 2022, SAN 1730/2022, abrufbar unter <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7e1bc5635b1e453c/20220518> [betreffend einen "administrador único"]). Das Ausüben von Management-Funktionen (Geschäftsführung) im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses als leitender Angestellter ist nur dann mit der Aufgabe des Administrators vereinbar, wenn sich die Positionen grundlegend unterscheiden. Ansonsten sind beide Beziehungen (Handels- und Arbeitsverhältnis) unvereinbar. Die handelsrechtliche Stellung geht diesfalls vor und ist eine Vergütung nur geschuldet, wenn sie in den Statuten festgelegt ist (Urteil des Tribunal Supremo vom 26. September 2013, rec. 4808/2011, E. 4, 7. Abschnitt, abrufbar unter <https://vlex.es/vid/sociedades-administrador-cargo-gratuito-470563534>). Verfügt die Aktiengesellschaft über einen Verwaltungsrat als Verwaltungsorgan, so kann gemäss Art. 249 Abs. 3 LSC ein Mitglied des Verwaltungsrats zum geschäftsführenden Direktor ("consejero delegado" bzw. CEO) ernannt werden oder unter einem anderen Titel mit der

Geschäftsführung betraut werden. Diesfalls muss mit ihm ein separater Vertrag geschlossen werden, der zuvor vom Verwaltungsrat mit der Zustimmung von zwei Dritteln der Mitglieder genehmigt werden muss. Der betroffene Verwaltungsrat muss sich der Stimme enthalten. Im Vertrag sind laut Art. 249 Abs. 4 LSC alle Posten aufzuführen, welche als Vergütung für die Wahrnehmung der geschäftsführenden Aufgaben gewährt werden. Das Verwaltungsratsmitglied darf keine Entgelte für die Ausübung der Vorstandsfunktion erhalten, deren Beträge oder deren Rechtstitel nicht in diesem Vertrag erwähnt sind. Ein "administrador único" kann keinen "consejero delegado" bzw. einen CEO ernennen, da die Geschäftsführung aufgrund der organschaftlichen Funktion dem Administrator selbst zukommt (vgl. dazu S. 2 [letzter Absatz] des Rechtsgutachtens von Abogado/Rechtsanwalt M vom 5. November 2020). Demzufolge ist Art. 249 Abs. 3 LSC nicht auf den "administrador único" anwendbar. Möglich ist jedoch, dass einem leitenden Angestellten Vollmachten für bestimmte Funktionen erteilt werden. Solche Generalbevollmächtigte erhalten den Rang eines Geschäftsführers oder Generaldirektors, welcher nicht mit der Position des CEO (handelsrechtlich) zu verwechseln ist (siehe S. 2 [letzter Absatz] des Rechtsgutachtens M vom 5. November 2020). Folgte man auch im Bereich des Doppelbesteuerungsabkommens dieser Auslegung des spanischen Rechts, wonach die "teoría del vínculo" mit Blick auf den Verwaltungsrat ein arbeitsvertragliches Verhältnis grundsätzlich ausschliesst, so würde das Entgelt des Verwaltungsrats keine Gegenleistung für eine in Spanien geleistete Arbeit darstellen und generell nicht unter Art. 15 DBA-ES fallen. Vielmehr wäre die Verwaltungsratsstätigkeit nach spanischer Auffassung stets unter Art. 16 DBA-ES zu subsumieren. Das spanische Recht weist denn auch Vergütungen, welche eine im Ausland wohnhafte Person als Verwaltungsrat oder Administrator einer spanischen Gesellschaft erhält, ausdrücklich der Besteuerung durch Spanien zu: Dies ergibt sich explizit aus Art. 13 lit. e des Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (abrufbar unter: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2004/BOE-A-2004-4527-consolidado.pdf>; Schreiben des Steuerberaters I vom 7. Februar 2018): "Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español. 1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: [...] e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español."

E. 4.2.2

Da die Normen der DBA und die des innerstaatlichen Rechts auf getrennten Ebenen angesiedelt sind und aufgrund ihres unterschiedlichen Funktionsgehalts die Begriffswelt beider Rechtskreise unterschiedlich ist, verbietet es sich aber grundsätzlich, die Normen der DBA im Licht des innerstaatlichen Steuerrechts auszulegen (Schaumburg/Häck in: Schaumburg [Hrsg.], Rz. 19 .50). Vielmehr ist auch der Begriff "unselbständige Arbeit" nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA bzw. Art. 3 Abs. 2 DBA-ES unter Rückgriff auf das Recht des Anwendestaats auszulegen (Peter Brandis in: Wassermeyer [Hrsg.], Art. 15 DBA CH N. 31; vgl. dazu auch BGr, 23. Juni 2023, 9C_683/2022 und 9C_683/2022, E. 10.1 [zur Publikation vorgesehen]). Nach einhelliger Lehre fallen Bezüge leitender Angestellter und auch die Bezüge von Vorstandsmitgliedern und Geschäftsführern zu den Einkünften aus unselbständiger Arbeit, weshalb sie abkommensrechtlich unter Art. 15 OECD-MA fallen (Franz Wassermeyer/Michael Schwenke in: Wassermeyer [Hrsg.], Art. 15 OECD-MA N. 66). Demgegenüber fallen Vergütungen für überwachende Organe von Kapitalgesellschaften entsprechend dem Verwaltungsgericht und der Lehre nicht unter

Art. 15 OECD-MA, sondern unter Art. 16 OECD-MA (siehe E. 3.5 und E. 3.6). Dies führt wieder zur Ursprungsfrage zurück, ob die Pflichtige Aufsichtstätigkeiten und/oder Geschäftsführungstätigkeiten für die spanischen Gesellschaften ausübte.

E. 4.3

Die F SA betreibt laut Handelsregistereintrag Hotels, Restaurants und Cafeterias und kann Immobilien erwerben und verkaufen ("Dedicada por tiempo indefinido a la explotación de hoteles restaurantes y cafeterías, la adquisición construcción y venta de inmuebles, la compraventa y parcelación de terrenos."). Die G SA widmet sich ebenfalls dem Hotelleriegeschäft ("La construcción, ampliación y explotación de hoteles, apartamentos y demás relacionado con la actividad hotelera, sean poplos o ajenos."). Die Pflichtige führte zu ihrer Aufgabe als "administradora única" der beiden spanischen Gesellschaften aus, sie sei oberstes Leitungsorgan bzw. "top leader" der Gesellschaften. Dabei handle es sich lediglich um eine administrative Verantwortung. Sie übernehme keinerlei geschäftsleitenden operativen Tätigkeiten. Weder in der Schweiz noch in Spanien übe sie eine Arbeitstätigkeit aus. Insbesondere bestehe kein Arbeitsverhältnis. Dass die Pflichtige in Spanien keine Arbeitstätigkeit ausgeübt hat, ist unbestritten (siehe E. 4 in fine des angefochtenen Entscheids). Tatsächlich bestehen keinerlei Hinweise darauf, dass die Pflichtige aufgrund ihrer Organstellung auch geschäftsführende Aufgaben im Rahmen des Gesellschaftszwecks ausgeführt hätte: Beide Gesellschaften sind laut Handelsregistereintrag im Bereich Hotellerie [...] tätig. Naturgemäss ist die Ausführung operativer Tätigkeiten für Hotelbetriebe ohne (ständige) Anwesenheit vor Ort undenkbar. Entsprechend schloss die Pflichtige etwa mit J einen Arbeitsvertrag ab, gemäss welchem letztere als Hoteldirektorin in K, [...], angestellt wurde (Arbeitsvertrag vom 2. Mai 2010). Dass die Pflichtige keinerlei Führungsaufgaben übernahm, bestätigt auch der Finanzchef der beiden Gesellschaften, L (Schreiben vom 20. Dezember 2017). Nach dem Gesagten sind die für die Verwaltungsratsstätigkeit der spanischen Gesellschaften erhaltenen Entschädigungen nicht unter Art. 15 DBA-ES, sondern unter Art. 16 DBA-ES zu subsumieren. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerden. Die Sache ist an das kantonale Steueramt zur Neuberechnung der Staats- und Gemeindesteuern 2012 und der direkten Bundessteuer 2012 im Sinn der Erwägungen zurückzuweisen.

E. 5.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Damit gilt die Beschwerdeführerin auch im Rekurs- und erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren vor Steuerrekursgericht als obsiegend, weshalb die dort entstandenen Gerichtskosten vollumfänglich dem Beschwerdegegner aufzuerlegen sind (§ 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG).

E. 5.2.1

Der obsiegenden Beschwerdeführerin ist für beide Verfahren vor Verwaltungsgericht und ebenso für das Rekurs- und das erstinstanzliche Beschwerdeverfahren vor Steuerrekursgericht eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und [teilweise] § 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 [teilweise] Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 5.2.2

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt.

E. 5.2.3

Einem bestimmten oder bestimmbareren Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (Anw-GebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 6, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Hat das Verwaltungsgericht auch über die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zu befinden, wird diese in der Regel auf zwei Drittel der Grundgebühr bzw. auf das Doppelte der Entschädigung für das verwaltungsgerichtliche Verfahren festgelegt (VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5), sodass gesamthaft eine volle Entschädigung geschuldet ist. Diese Aufteilung berücksichtigt, dass die Vertretung im ersten gerichtlichen Verfahren in der Regel deutlich aufwändiger ist (VGr, 6. April 2022, SB.2021.00128, E. 4.2.3). Ausgehend von einem Streitwert von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2012) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer 2012) beträgt die ordentliche Prozessentschädigung rund Fr. 6'150.- bzw. Fr. 3'550.-. Für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht wird diese Grundgebühr wiederum auf einen Drittel, somit auf Fr. 2'050.- bzw. Fr. 1'180.-, herabgesetzt. Die Entschädigung für das Rekursverfahren wird auf Fr. 4'100.-, die Entschädigung für das erstinstanzliche Beschwerdeverfahren auf Fr. 2'370.- festgesetzt.

E. 6

Ein Rückweisungsentscheid ist in der Regel als Vor- oder Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren, gegen welchen eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG nur zulässig ist, wenn – alternativ – der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken kann (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) 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 lit. b BGG; BGE 133 V 477 E. 4.2 mit Hinweisen). Vorliegend dient die Rückweisung jedoch einzig der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten und verbleibt der Verwaltung keine Entscheidungsfreiheit, weshalb der vorliegende Rückweisungsentscheid ausnahmsweise als Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG gilt (BGE 136 V 195 bzw. BGr, 25. Mai 2010, 8C_517/2009, nicht publizierte E. 1.2; BGE 134 II 124 E. 1.3).

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