

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2015.72  
1 ST.2015.94

**Entscheid**

11. August 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiber Claude Treyer

In Sachen

**A,**

vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,  
Birchstrasse 160, Postfach, 8050 Zürich,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Stadt Zürich,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2012 (23.2. - 31.12.) sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2012 (23.2. - 31.12.)**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) zog am 23. Februar 2012 unter Aufrechterhaltung ihres Anstellungsverhältnisses mit der B UK Ltd. von London her kommend nach Zürich zu. Am 21. August 2012 unterzeichnete die Pflichtige einen Anstellungsvertrag mit der B Switzerland GmbH als Softwareentwicklerin per 1. Oktober 2012. Zwischen dem Zuzug am 23. Februar 2012 und dem Arbeitsantritt bei B Switzerland GmbH am 1. Oktober 2012 war die Pflichtige nicht mehr im Arbeitsprozess bei B UK Ltd. in London eingebunden, sondern verbrachte einen Teil ihres regulärem Urlaubs (bis 2. März 2012) sowie anschliessend den von B UK Ltd. gewährten Mutterschaftsurlaub (bis 28. September 2012) in der Schweiz. Auf Basis ihres Anstellungsverhältnisses mit der B UK Ltd. wurden der Pflichtigen ab Zuzugsdatum in der Schweiz bis Ende September 2012 verschiedene Leistungen ausbezahlt, darunter die staatliche britische Mutterschaftsentschädigung (Statutory Maternity Pay, nachfolgend SMP) im Umfang von umgerechnet Fr. 16'029.- sowie die mit B UK Ltd. arbeitsvertraglich zusätzlich vereinbarte Lohnfortzahlung bei Mutterschaft (Maternity Top Up, nachfolgend Basissalär) im Umfang von umgerechnet Fr. 42'311.-. Zusätzlich flossen ihr in der Periode ab Zuzug bis Arbeitsantritt in der Schweiz aufgrund der Erreichung des Vestingdatums monatlich verschiedene Erträge aus Mitarbeiterbeteiligungen (Restricted Stock Units) im Umfang von nach Abzug der britischen Sozialversicherungsbeiträge netto umgerechnet Fr. 26'496.- zu. Ab 1. Oktober 2012 erhielt sie nebst der ordentlichen Gehaltshaupt- und -nebenleistungen von der B Switzerland GmbH auch weitere Mitarbeiterbeteiligungserträge von umgerechnet Fr. 9'139.-.

B. Im Rahmen der ergänzenden Einschätzung/Veranlagung zur Quellensteuer schätzte der Steuerkommissär die Pflichtige am 2. Oktober 2014 für die Staats- und Gemeindesteuern 23. Februar bis 31. Dezember 2012 mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 61'200.- bzw. Fr. 240'100.- und einem steuerbaren/satzbestimmenden Vermögen von Fr. 253'000.- ein. Im Hinweis direkte Bundessteuer für dieselbe Periode war ein satzbestimmendes bzw. steuerbares Einkommen von Fr. 61'500.- bzw. Fr. 241'000.- vorgesehen.

Die hiergegen erhobene Einsprache vom 31. Oktober 2014, in welcher die Pflichtige u.a. die Zuweisung der Besteuerung der staatlichen britischen Mutterschaftsentschädigung an Grossbritannien bei bloss satzbestimmender Berücksichtigung in der Schweiz, die Qualifikation der Zuflüsse aus Mitarbeiterbeteiligungen als unregelmässig sowie eine abweichende Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens als Folge der vertraglichen Lohnfortzahlung beantragen liess, hiess das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 10. März 2015 teilweise gut. Für die Staats- und Gemeindesteuern 23. Februar bis 31. Dezember 2012 schätzte es die Pflichtige nunmehr mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 60'800.- bzw. Fr. 176'400.- ein. Bei der direkten Bundessteuer für dieselbe Periode wurde ein steuerbares bzw. satzbestimmendes Einkommen von Fr. 61'100.- bzw. Fr. 177'300.- festgesetzt. Zu diesem Ergebnis gelangte das kantonale Steueramt u.a. dadurch, dass es die Fortzahlung des Basissalärs sowie die Auszahlung der SMP ab dem Zeitpunkt der Wohnsitznahme in der Schweiz am 23. Februar 2012 der Besteuerung in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich (bei Umrechnung auf ein volles Jahresbetreffnis für die Satzbestimmung) zuwies. Die ab 23. Februar 2012 zugeflossenen Erträge aus Mitarbeiterbeteiligungen wies es unter Anwendung des Zuzugsdatums als Stichtag nach Massgabe der vor und nach dem Stichtag laufenden Perioden zwischen Zuteilung und Vesting proportional der Besteuerung in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich zu. Dabei hielt es an der Qualifikation der Mitarbeiterbeteiligungserträge als regelmässiges Einkommen und der damit einher gehenden Umrechnung der der Schweiz bzw. dem Kanton Zürich zugewiesenen Mitarbeiterbeteiligungserträge auf ein volles Jahresbetreffnis zur Satzbestimmung fest.

C. Mit Rekurs/Beschwerde vom 9. April 2015 liess die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 23. Februar bis 31. Dezember 2012 ein steuerbares bzw. satzbestimmendes Einkommen von Fr. 2'300.- bzw. Fr. 176'400.- sowie für die direkte Bundessteuer derselben Periode ein steuerbares bzw. satzbestimmendes Einkommen von Fr. 2'400.- bzw. Fr. 177'300.- beantragen. Zu diesen Steuerfaktoren gelangte die Pflichtige, indem sie die Freistellung des Basissalärs, der SMP sowie der Einkünfte aus Mitarbeiterbeteiligungen zwischen dem 23. Februar und 30. September 2012 von der schweizerischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt beantragte. Zur Begründung wies die Pflichtige einleitend darauf hin, dass sie im Moment des Zuzugs in die Schweiz beabsichtigt habe, ihre Arbeit ab dem 1. Oktober 2012 wieder bei der B UK

Ltd. in Grossbritannien aufzunehmen. Erst im Lauf des Mutterschaftsurlaubs habe sie sich entschieden, eine lokale Anstellung bei der B Switzerland GmbH anzustreben. Unter Verweis auf Vorschläge der OECD zur Problematik der Lohnfortzahlungen aus dem Jahr 2013, wonach das Besteuerungsrecht demjenigen Staat zuzuweisen sei, in welchem die Arbeit gewöhnlicherweise und weiterhin ausgeübt worden wäre, schloss die Pflichtige auf eine Zuweisung des streitbetroffenen Basissalärs nach Grossbritannien. Dies decke sich mit einem der Vertreterin bekannten Fall, in welchem die Lohnfortzahlung während der Freistellung in der Schweiz quellenbesteuert worden sei, obwohl der Mitarbeiter während der Kündigungsfrist nach Dänemark zurückgekehrt sei. Die Pflichtige habe einzig durch ihre Erwerbstätigkeit in Grossbritannien das Recht auf SMP, welche der britischen Quellensteuer unterliege, beanspruchen können. In der Schweiz unterlägen auch Ersatzeinkünfte von Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt der Quellenbesteuerung. Einzelne Kantone gingen auch bei bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom schweizerischen Besteuerungsrecht aus, weshalb im umgekehrten Fall des Ersatzeinkommenszuflusses aus dem Ausland dieses auch dem Ausland, vorliegend Grossbritannien, als gewöhnlichem Arbeitsort zuzuweisen sei. Bei der Zuweisung der Mitarbeiterbeteiligungserträge sei die Verdienstperiode in Grossbritannien entsprechend der Begründung zum Basissalär bis zum 30. September 2012 zu erweitern, weshalb sämtliche Erträge mit einem Vesting vor diesem Stichtag der Besteuerung durch Grossbritannien zuzuweisen sei.

Mit Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 7. Mai 2015 beantragte das kantonale Steueramt Abweisung der Rechtsmittel unter Kostenfolge zulasten der Rekurrentin/Beschwerdeführerin. Mit der Wohnsitzname unterstehe die Pflichtige nach unilateralem Recht der unbeschränkten hiesigen Steuerpflicht, weshalb sämtliche Einkünfte nach dem Zuzugsdatum in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich steuerbar seien. Das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Grossbritannien schränke dieses Besteuerungsrecht nicht ein, da für Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nur dann zugunsten des Arbeitsortsprinzips vom Wohnortprinzip abgewichen werde, wenn der Arbeitnehmer sich tatsächlich physisch am Arbeitsort aufgehalten habe. Dies sei vorliegend nicht der Fall gewesen. Die proportionale Zuweisung der Mitarbeiterbeteiligungserträge in Anwendung des Stichtags 23. Februar 2012 erweise sich daher als korrekt. Die Pflichtige liess sich hierzu nicht mehr vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Nach unilateralem schweizerischen bzw. zürcherischem Steuerrecht wird eine natürliche Person aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG) bzw. im Kanton Zürich (§ 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG) hat. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 DBG bzw. § 3 Abs. 2 StG). Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton hat eine Person schliesslich, wenn sie sich hier, ungeachtet vorübergehender Unterbrechungen, bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 30 Tagen, ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tagen aufhält (Art. 3 Abs. 3 DBG bzw. § 3 Abs. 3 StG).

b) Die Pflichtige ist am 23. Februar 2012 von Grossbritannien her kommend in die Schweiz bzw. in den Kanton Zürich zugezogen und hat sich pflichtgemäss bei der zürcherischen Einwohnerkontrolle angemeldet. In Anbetracht des Umstands, dass sie in Erwartung ihres ersten Kindes zusammen mit dem bereits seit 2008 für die B Switzerland GmbH in Zürich tätigen Kindsvater C einen gemeinsamen Haushalt und mit der Geburt des gemeinsamen Sohnes D am 27. März 2012 eine Familie gründet hat, ist zu schliessen, dass sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen seit dem Zuzugsdatum in der Schweiz bzw. in Zürich befindet, sie sich daher mit der Absicht dauernden Verbleibens in der Schweiz aufhält und damit über einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz verfügt. Nichts zu ändern vermögen dabei ihre Vorbringen, sie hätte ursprünglich lediglich den Mutterschaftsurlaub in der Schweiz verbringen und nach diesem wieder mit einem Teilzeitpensum für die B UK Ltd. arbeiten wollen. Die Realisierung dieses Vorhabens hätte wohl in erster Linie zur Aufrechterhaltung des Tätigkeitsorts in Grossbritannien auch nach dem 30. September 2012 (Ende Mutterschaftsurlaub) geführt. Ob damit indes auch eine Rückverschiebung des Wohnsitzes einher gegangen wäre, lässt die Pflichtige im Dunkeln, da sie weder über ihre (allenfalls aufrechterhaltene oder ursprünglich geplante) Wohnsituation in Grossbritannien noch über allfällige familiäre Pläne zu einer Wohnsitz(rück)verlegung Auskunft gegeben hat.

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 unselbstständiger 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, 3. A., 2013, § 93 N 6 StG). Im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern wird zudem auch das Vermögen im ergänzenden ordentlichen Verfahren eingeschätzt. Soweit die Steuerpflicht in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich im Zuzugsjahr kein volles Kalenderjahr umfasst, sind die für die Satzbestimmung massgebenden Einkünfte schliesslich nach Art. 209 Abs. 3 DBG bzw. § 49 Abs. 3 StG zu bestimmen. Die Steuer wird nur auf die im Zeitraum der Steuerpflicht erzielten Einkünfte erhoben, wobei sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf zwölf Monate berechneten Einkommen bestimmt; nicht regelmässig fliessende Einkünfte unterliegen der vollen Jahressteuer, werden aber für die Satzbestimmung nicht in ein Jahreseinkommen umgerechnet.

b) Soweit das kantonale Steueramt im Rahmen der ergänzenden Veranlagung bzw. Einschätzung das ab 23. Februar bis 30. September 2012 der Pflichtigen zugeflossene Basissalär sowie die SMP vollumfänglich der Besteuerung in der Schweiz zugewiesen und aufgrund der Qualifikation als regelmässig fliessend zur Satzbestim-

mung auf ein volles Jahresbetreffnis umgerechnet hat, entspricht dieses Vorgehen den innerstaatlichen gesetzlichen Vorgaben der Schweiz bzw. des Kantons Zürich. Nicht zu beanstanden ist nach unilateralem Recht zudem das grundsätzliche Besteuerungsrecht für ab dem 23. Februar 2012 durch Vesting von der Pflichtigen zugeteilten Mitarbeiterbeteiligungen in Form von Restricted Stock Units, handelt es sich hierbei doch bis zum Vestingdatum um reine Anwartschaften auf den terminlich im Voraus festgelegten Erwerb von Mitarbeiteraktien (vgl. hierzu auch Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, § 17a N 7 StG). Ob eine pro rata Besteuerung beim Import von Restricted Stock Units nach Massgabe der im Aus- und Inland zu lokalisierenden zeitlichen Verdiensteile zwischen Gewährung und Vesting bereits im Jahr 2012, d.h. vor Inkrafttreten der hierfür einschlägigen gesetzlichen Grundlagen (Art. 17d DBG bzw. § 17d StG) per 1. Januar 2013, grundsätzlich bereits aufgrund des internen Rechts geboten war, kann mit dem Verwaltungsgericht (VGr, 15. Februar 2012, SB.2011.00013, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch), E. 6.1) offen gelassen werden, wird doch dieser Besteuerungsmodus von den Parteien im Grundsatz nicht infrage gestellt. Zu bestätigen ist nach internem Recht schliesslich die Qualifikation des letztlich in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich zu steuernden pro rata Anteils der Erträge aus Mitarbeiterbeteiligungen als regelmässig fliessend für die Zwecke der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens bei unterjähriger Steuerpflicht. Dies deshalb, weil in jedem Monat nach dem Zuzugsdatum zugunsten der Pflichtigen mindestens eine – wenn auch unterschiedlich grosse – Tranche der Restricted Stock Units gevestet worden ist.

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.

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 Geschäftsleitung 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.

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 Steu-

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_BASE/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 Arbeitsgebers, 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 Arbeitsgebers 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 Arbeitsgebers, soweit die Arbeitnehmerin bestimmte Voraussetzungen betreffend vorgängige Anstellungsdauer beim Arbeitgeber (mindestens 26 Wochen bis zur 15. Woche vor der Woche der erwarteten Niederkunft) sowie

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 gesetzlichen 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 unselbstständiger 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.

6. a) Gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA-GB können vorbehältlich 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-

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 einfürend zur Kommentierung von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA fest, dass die unselbstständige 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 Ansässigkeitsstaats für diese Einkünfte.

b) Obwohl der Grundsatz der körperlichen Anwesenheit im Tätigkeitsstaat als Zuteilungskriterium der als Ausnahme definierten Besteuerungsbefugnis des Tätigkeitsstaats 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) erachtet in Abweichung vom Prinzip der physischen Präsenz am Arbeitsort den Ort, an welchem 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 Besteuerungsrecht dem hypothetischen Arbeitsort, also demjenigen Ort, an welchem der Arbeitnehmer die Arbeit ausführen würde, wenn er nicht erkrankt wäre, zuzuweisen ist.

Die Rechtsprechung in Deutschland erscheint als uneinheitlich. Der Bundesfinanzhof vertritt in seinem Beschluss vom 17. Oktober 2003 (abrufbar unter [https://www.jurion.de/Urteile/BFH/2003-10-17/I-B-98\\_03](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 Lohnbeträge auf die jeweilige anteilige Präsenz im Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat ankommt (vgl. auch Pötgens, S. 425). Eine Anknüpfung an den hypothetischen Arbeitsort nimmt

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-

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

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 Ergebnis 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 Lohnbetroffnen beim streitbetroffenen Mutterschaftsurlaub) aufgrund des organischen Zusammen-

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 Abkommen texts schliesslich aus kantonalen Praxisanordnungen im Bereich der Quellenbesteuerung von Erwerbsersatzleistungen 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 Abkommen texts verbietet, bedarf es für die von der Pflichtigen vertretene Einführung des Zuteilungskriteriums des hypothetischen Arbeitsorts entweder einer entsprechenden Ergänzung des Abkommen texts bzw. einfacher einer entsprechenden Verständigung zwischen den Vertragspartnern (vgl. Pötgens, S. 425 und 427 sowie Danon/Gutmann/Oberson/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.

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 steuernden 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 vorstehenden Erwägungen ebenfalls auf die physische Präsenz in den beiden Vertragsstaaten 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.

8. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss 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).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]