



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2009.85
2 DB.2009.43

Entscheid

29. Mai 2009

Mitwirkend:

Vizepräsident W. Balsiger, Mitglied R. Oesch, Ersatzmitglied A. Tobler und Sekretär M. Ochsner

In Sachen

1. A,
2. B,

Nr. 1 vertreten durch C,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist bei der C angestellt und wohnt zusammen mit seiner Ehefrau B (nachfolgend die Pflichtige) seit Mitte 2006 in D. In der Steuererklärung 2006 deklarierten die Pflichtigen einen Nettolohn aus der vorerwähnten Anstellung von Fr. 232'362.-. Vom steuerbaren Einkommen gesamt, welches sich auf Fr. 208'360.- (Staats- und Gemeindesteuer) bzw. Fr. 209'860.- (direkte Bundessteuer) belief, wiesen sie Anteile von Fr. 74'084.- bzw. Fr. 74'617.- dem Ausland zu; dies mit der Bemerkung "128 Tage steuerpflichtig in UK (bei F)".

Mit Einschätzungsentscheid bzw. Hinweis vom 13. August 2008 verweigerte die Steuerkommissarin die Ausscheidung von Erwerbseinkünften nach UK und setzte die Steuerfaktoren der Steuerperiode 2006 wie folgt fest:

	Staats- und Gemeindesteuern (Fr.)	Direkte Bundessteuer (Fr.)
Steuerbares Einkommen	208'300.-	209'800.-
Steuerbares Vermögen	409'000.-	

Dabei führte sie aus, dass keine Ausscheidung des für die Tätigkeit in UK erzielten Einkommens erfolge, denn gemäss Doppelbesteuerungsabkommen mit UK liege bei einem Aufenthalt von weniger als 180 Tagen das Besteuerungsrecht beim Wohnsitzstaat.

B. Mit Einsprache betreffend die Staats- und Gemeindesteuern vom 29. August 2008 hielten die Pflichtigen mit folgender Begründung an der deklarierten Ausscheidung fest: Der Pflichtige sei in der Zeit vom 1. Januar bis 30. Juni 2006 bei F als "Director Assignee" angestellt gewesen. Das Arbeitsentgelt sei ihm in dieser Zeit grundsätzlich gemäss Arbeitsvertrag durch C überwiesen worden. Grundsätzlich deshalb, weil er in dieser Zeit einerseits keinen Anspruch auf Pauschalpesenenentschädigung bei C habe geltend machen können und andererseits, weil F einen täglich berechneten Unkostenbeitrag, die Anreise- und Rückreisekosten sowie die Unterkunftskosten übernommen habe. Der Pflichtige sei in die Arbeitsorganisation von F eingebunden gewesen und die von ihm geleistete Arbeit sei zu den in UK üblichen Stundenansätzen

eines Direktors direkt an die Kunden von F fakturiert worden. Die verrechnete Arbeitsleistung habe dabei den Kostenbeitrag, welche die F dem Pflichtigen ausgerichtet habe, bei weitem überstiegen. Gestützt auf diese Umstände habe die F angenommen, der Pflichtige sei aufgrund eines wirtschaftlichen Arbeitgebers in UK steuerpflichtig geworden. Die Steuerpflicht habe sich jedoch nur auf die Aufenthaltstage in UK bezogen, weshalb von der F zwei Steuererklärungen (eine für das Steuerjahr endend per 3. April 2006 und eine für das Steuerjahr endend per 3. April 2007) bei den Steuerbehörden in UK eingereicht worden seien. Wenn in UK eine Steuerpflicht aufgrund eines wirtschaftlichen Arbeitsverhältnisses vorliege, so sei UK gestützt auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz berechtigt, auf dem Arbeitsentgelt pro rata Einkommenssteuern zu erheben und müsse die Schweiz die entsprechenden Einkommensbestandteile von der Besteuerung ausnehmen.

Mit Auflage im Einspracheverfahren vom 14. November 2008 verlangte die Steuerkommissärin eine schriftliche Bestätigung der Lohnadministration C, wonach der dem Pflichtigen für die Zeitspanne 1.1. - 30.6.2006 ausbezahlte Lohn der F in Rechnung gestellt worden sei.

Gegen die Bundessteuerveranlagung vom 5. September 2008, welche den Pflichtigen (nachweisbar) erst mit der Mahnung vom 21. November 2008 eröffnet worden war, wurde am 27. November 2008 im gleichen Sinn Einsprache erhoben.

Auf die vorerwähnte Auflage Bezug nehmend reichten die Pflichtigen am 6. und 15. Januar 2009 per Email verschiedene (eingescannte) Unterlagen ein. Darunter befand sich auch ein vom 8. Januar 2009 datierender Lohnausweis "für die Periode vom 23.1. - 30.6.2006 in England" mit einem Nettolohn von Fr. 91'829.- sowie ein Schreiben der C vom 12. Januar 2009. Im Letzteren wird festgehalten, die CH-Lohnkosten des Pflichtigen seien nicht nach UK belastet, sondern im Sinn eines "Schattensalärs" separiert und zwecks Bestimmung des in UK steuerpflichtigen Einkommens nach UK gemeldet worden; die neu erstellten Lohnausweise zeigten diese Steuersituation auf.

Mit Entscheiden vom 25. Februar 2009 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Zur Begründung wurde unter Bezugnahme auf die eingereichten Unterlagen ausgeführt, dass gemäss Doppelbesteuerungsabkommen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordir-

land vom 8. Dezember 1977 (DBA-UK) der Schweiz das Besteuerungsrecht betreffend die vom Pflichtigen zwischen dem 1. Januar und 30. Juni 2006 in UK erzielten Erwerbseinkünfte zustehe. Zwar gelte grundsätzlich das Arbeitsortprinzip, doch komme hier die sogenannte Monteurklausel als Ausnahmebestimmung zur Anwendung, weil der Pflichtige weniger als 183 Tage in UK gearbeitet habe und das Arbeitsentgelt von der C übernommen bzw. nicht der F weiterbelastet worden sei.

C. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 27. März 2009 Rekurs bzw. Beschwerde erheben und beantragen, einen Lohnanteil von Fr. 91'829.- zur Besteuerung nach UK auszuscheiden und in der Schweiz lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen; eventualiter sei ein Verständigungsverfahren zwischen der Schweiz und Grossbritannien einzuleiten. Zur Begründung wurden ergänzende Sachverhaltsfeststellungen vorgebracht und geltend gemacht, die angefochtene Nichtausscheidung führte zu einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Vernehmlassung vom 16. April 2009 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 3 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG) ist eine natürliche Person aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz (bzw. im Kanton Zürich) steuerpflichtig, wenn sie hier ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat.

b) In der Rekurs- und Beschwerdeschrift wird ausgeführt, der Pflichtige sei von der C zwecks Erfahrungssammlung für die Zeit vom 23. Januar bis Ende Juni 2006 nach England entsandt bzw. ausgeliehen worden. Seine Ehefrau habe ihn dabei begleitet. Vor diesem Auslandsaufenthalt seien die Pflichtigen in E wohnhaft gewesen; nach der Rückkehr in die Schweiz hätten sie dann im Kanton Zürich Wohnsitz genom-

men. Weil die Rückkehr in die Schweiz festgestanden habe, sei richtigerweise auch keine Abmeldung erfolgt; der Wohnsitz sei in der Schweiz verblieben.

Damit ist ohne weiteres davon auszugehen, dass die Pflichtigen in der fraglichen Zeit auch den steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz beibehalten haben. Dies ist schon deshalb naheliegend, weil im Regelfall niemand für einen von vornherein auf ein paar Monate befristeten, berufsbedingten Auslandsaufenthalt bzw. für ein sogenannten "short term assignment" (so auch die Bezeichnung des Auslandeinsatzes im Schreiben der F vom 19. Dezember 2008) seinen Lebensmittelpunkt ins Ausland verlagert bzw. weil es unter solchen Umständen von vornherein an der wohnsitzbegründenden Absicht des dauernden Verbleibens im Ausland fehlt. Die hiesige Ansässigkeit der Pflichtigen pro 2006 steht damit fest und wird denn auch nicht bestritten.

Massgebend im interkantonalen Verhältnis sind die Verhältnisse per Ende der Steuerperiode (Art. 68 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990/15. Dezember 2000; StHG). In der Steuerperiode 2006 unterliegen die Pflichtigen mithin der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich.

2. a) Zu prüfen bleibt, ob gestützt auf internationales Doppelbesteuerungsrecht Teile des steuerbaren Einkommens von der Besteuerung in der Schweiz auszunehmen sind. Massgebend ist vorliegend das bereits erwähnte DBA-UK vom 8. Dezember 1977.

b) Gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA-UK werden Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich am Wohnsitz des Steuerpflichtigen besteuert; anders verhält es sich jedoch für Einkünfte aus Arbeiten, die im anderen Vertragsstaat geleistet werden (Arbeitsortprinzip). Das Arbeitsortprinzip, welches also das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zuweist, kann jedoch gestützt auf die Ausnahmeregelung von Art. 15 Abs. 2 DBA-UK wiederum durchbrochen werden, so dass das Besteuerungsrecht an den Wohnsitzstaat zurückfällt. Diese Ausnahmeregelung, die sogenannte "Monteurklausel", lautet wie folgt:

"Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte oder geleistete unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Vertragsstaat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Vertragsstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Vertragsstaat ansässig ist, und

c) die Vergütungen oder Einkünfte nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat."

Sind die Voraussetzungen von lit. a bis c der Monteurklausel kumulativ erfüllt, so fällt dem Wohnsitzstaat auch das im anderen Vertragsstaat erzielte Einkommen zur Besteuerung zu.

c) Der Pflichtige hielt sich im Kalenderjahr 2006 vom 23. Januar bis 30. Juni und damit nicht länger als 183 Tage in UK auf; damit ist die erste Voraussetzung für die hiesige Besteuerung des streitigen Auslandeinkommens erfüllt (Monteurklausel lit. a).

Im Schreiben vom 12. Januar 2009, welches im Einspracheverfahren eingereicht wurde, bestätigt die C, dass keine Lohnkosten des Pflichtigen nach UK belastet worden sind. Rekurs- und beschwerdeweise wird sodann geltend gemacht, dass im Hinblick auf die feststehende Wiederaufnahme der hiesigen Arbeitstätigkeit per 1. Juli 2006 keine Arbeitsvertragsanpassung erfolgt und der Pflichtige während der gesamten Zeit in der schweizerischen Lohnadministration (inkl. Unterstellung und Weiterführung der schweizerischen Sozialversicherung) verblieben sei. Damit steht fest, dass das Salär des Pflichtigen während dem fraglichen Auslandeinsatz von einem nicht in UK ansässigen Arbeitgeber (der C) bezahlt worden ist und diesbezüglich auch keine Kostenüberwälzung ins Ausland (zur F) stattgefunden hat. Die F ist gemäss den Ausführungen in der Einsprache lediglich für berufsbedingte Lebenshaltungskosten des Pflichtigen in UK aufgekommen (täglicher Unkostenbeitrag, Anreise- und Rückreisekosten sowie Unterkunftskosten, d.h. für Auslagen mit Spesencharakter. Mithin sind – jedenfalls was die normale Salarierung des Pflichtigen bzw. den im Lohnausweis 2006 vom 23. Februar 2007 ausgewiesenen Nettolohn von Fr. 232'362.- anbelangt – auch die in lit. b und lit. c genannten Voraussetzungen der Monteurklausel für die hiesige Besteuerung erfüllt.

d) Zusammenfassend steht damit fest, dass gestützt auf den Vorbehalt von Art. 15 Abs. 2 DBA-UK die Lohneinkünfte, welche dem in der Schweiz wohnhaften Pflichtigen während seiner fünfmonatigen Entsendung nach UK weiterhin von der C ausbezahlt worden sind, entgegen der Regel von Abs. 1 der vorgenannten Bestimmung nicht am Arbeitsort, sondern im Wohnsitzstaat steuerbar sind. Folglich hat das kantonale Steueramt die Ausscheidung von Lohneinkünften nach UK zu Recht abgelehnt.

e) Die Einwände der Pflichtigen erweisen sich als unbehelflich:

aa) In der Einsprache wurde vorgebracht, die F habe angenommen, der Pflichtige sei aufgrund eines "wirtschaftlichen Arbeitgebers" in UK steuerpflichtig geworden; dies deshalb, weil er in die Arbeitsorganisation von F eingebunden und für seine Arbeit gegenüber der F rechenschaftspflichtig gewesen sei, die F mit Bezug auf dessen tägliche Arbeit weisungsberechtigt gewesen sei und sie die von ihm geleistete Arbeit zu den in UK üblichen Stundensätzen eines Direktors an die Kunden der F fakturiert habe. Die F bestätigt in ihrem Schreiben vom 19. Dezember 2008 ihre Sichtweise einer solchen Steueranknüpfung an den wirtschaftlichen Arbeitgeber in UK.

Entsendungen von Mitarbeitern zu konzernverbundenen Gesellschaften im Ausland sind bei international tätigen Dienstleistungsunternehmen weit verbreitet. Sie dauern in der Regel ein paar Monate und dienen dem Sammeln von Berufserfahrung und der beruflichen Karriere im international ausgerichteten Geschäftsumfeld; auch der Pflichtige wurde gemäss eigenen Angaben im Rekurs bzw. in der Beschwerde "zwecks Erfahrungssammlung" nach UK entsandt. Von daher liegt es auf der Hand, dass ein konzernintern ins Ausland entsandter Mitarbeiter in die Arbeitsorganisation der Auslandunternehmung eingebunden wird. Ebenso ist es nicht aussergewöhnlich, wenn in solchen Konstellationen der Entsandte nicht nur unproduktiv Erfahrung sammelt, sondern im Rahmen seiner Mitarbeit für die Auslandunternehmung auch zu deren Ertrag beisteuert. Wenn vor diesem Hintergrund die Auslandgesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber betrachtet wird, ist dies berechtigt, bedarf jedoch der Relativierung: Solange die Entlohnung weiterhin vom hiesigen (vertraglichen) Arbeitgeber übernommen wird, besteht auch zu diesem eine wirtschaftliche Anknüpfung. Somit liegt in solchen Fällen eine doppelte wirtschaftliche Anknüpfung vor, wobei sich diese bei der hiesigen Gesellschaft gewinn- und damit auch steuermindernd auswirkt (nur Lohnaufwand), derweil bei der ausländischen Gesellschaft ein Gewinnanstieg (Ertrag durch

Mitarbeit ohne Lohnaufwand) und damit auch ein Anstieg der Steuerlast resultiert. Die Anknüpfung an den "wirtschaftlichen Arbeitgeber" hilft doppelbesteuerungsrechtlich somit nicht weiter. Dementsprechend wählen die einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen mit der vorerwähnten Monteurklausel einen anderen Ansatz mit einfachen und klaren Abgrenzungskriterien. Wenn diese Abgrenzungskriterien wie im vorliegenden Fall zur Folge haben, dass ein Arbeitnehmer, welcher für weniger als ein halbes Jahr ins Ausland entsandt wird und dabei weiterhin vom hiesigen Arbeitgeber entlohnt wird, sein Salär im Wohnsitzstaat zu versteuern hat, ist dies im Übrigen sachlogisch und steuerpolitisch einleuchtend, findet damit doch auch ein Ausgleich zu den vorerwähnten Steuerfolgen auf der Gesellschaftsebene statt.

bb) Wenn die Pflichtigen rekurs- und beschwerdeweise unter Verweis auf Steuerabrechnungen der F schliesslich geltend machen, Anteile des Salärs 2006 würden auch in UK besteuert, so dass eine Doppelbesteuerung resultiere, vermag dies an alledem nichts zu ändern. Steht der Schweiz gemäss einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Staat das Besteuerungsrecht zu, hat sie darauf nicht zu verzichten, nur weil der ausländische Arbeitgeber das massgebliche DBA anders auslegt bzw. der andere Staat seinerseits ein Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt. Für solche Fälle verbleibt dem betroffenen Steuerpflichtigen indes die Möglichkeit, dass sich die konkurrenzierenden Steuerhoheiten im Rahmen eines sogenannten Verständigungsverfahrens einigen (vgl. Art. 24 DBA-UK). Für die Einleitung eines solchen sind die Steuerrekurskommissionen jedoch nicht zuständig, weshalb auf den entsprechenden Eventualantrag nicht einzutreten ist. Die Pflichtigen können sich diesbezüglich nach Rechtskraft der vorliegenden Veranlagung an die Eidgenössische Steuerverwaltung wenden.

3. a) Nach alledem sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]