



Entscheid vom 19. September 2014 (510 14 28)

Doppelbesteuerung

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. L. Schneider, Dr. P. Leumann, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**,

Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2011**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2011 vom 26. Juli 2012 wurde das von der Pflichtigen erzielte Erwerbseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. 29'535.-- in der Schweiz besteuert.

2. Mit Eingaben vom 26. November 2013 sowie 9. März 2014 ersuchten die Rekurrenten die Steuerverwaltung, das von der Pflichtigen erzielte Einkommen sei Deutschland zur Besteuerung zuzuweisen. Zur Begründung machten sie geltend, mit Steuerbescheid vom 30. Juli 2013 vertrete das deutsche Finanzamt die Meinung, das Besteuerungsrecht komme Deutschland zu. Dies führe zu einer Doppelbesteuerung. Mit Schreiben vom 24. September 2013 habe das Finanzamt einen dagegen erhobenen Einspruch abgelehnt. Die Pflichtige habe sich nur gelegentlich zu Besuchszwecken in Deutschland aufgehalten. Das Arbeitsverhältnis habe bis 31. Dezember 2011 gedauert. Sie sei in der passiven Phase der Altersteilzeit gemäss deutschem Arbeitszeitmodell gewesen, d.h. sie habe nicht mehr arbeiten müssen, aber weiterhin einen Lohn bezogen.

3. Mit Revisions-Entscheid vom 25. März 2014 wies die Steuerverwaltung das Gesuch ab. Zur Begründung führte sie aus, natürliche Personen seien kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hätten. Eine Person gelte als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfüge. Verfüge sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gelte sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Gelte eine natürliche Person, die in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfüge oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr habe, als in der Schweiz ansässig, so könne Deutschland diese Person ungeachtet anderer Bestimmungen des Abkommens nach den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht besteuern. Die schweizerische Ansässigkeit der Pflichtigen seit dem 8. April 2011 werde seitens des deutschen Finanzamtes nicht bestritten. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Pflichtigen habe sich in diesem Moment unstreitig in die Schweiz verschoben. Mangels eines Aufenthalts in Deutschland von über einem halben Jahr entbehre eine Besteuerung in Deutschland, trotz einer dortigen Wohnung, einer genügenden Grundlage. Von einer ständigen Wohnstätte könne bei blossen

Kurzaufenthalten nicht gesprochen werden. Die Besteuerung der fraglichen Erwerbseinkünfte sei aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz korrekt erfolgt. Daran ändere auch nichts, dass es sich bis Ende 2011 um andauernde Lohnbezüge gehandelt habe, da die Pflichtige nach dem Zuzug in die Schweiz in Deutschland keiner Arbeitstätigkeit mehr nachgegangen sei.

4. Mit Eingabe vom 21. April 2014 erhoben die Pflichtigen mit dem Begehren, das von der Rekurrentin erzielte Einkommen sei Deutschland zur Besteuerung zuzuweisen, Rekurs. Zur Begründung machten sie geltend, mit Wohnsitznahme per 8. April 2011 habe die Pflichtige eine persönliche Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft begründet. Entsprechend unterliege ab diesem Zeitpunkt das weltweite Einkommen und Vermögen der schweizerischen Steuerhoheit. Aufgrund der weiterhin bestehenden Wohnstätte in B. unterliege die Pflichtige für das Jahr 2011 weiterhin auch der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland. Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die die Pflichtige aus unselbständiger Arbeit in Deutschland beziehe, könnten nur in Deutschland besteuert werden, es sei denn, die Arbeit werde in der Schweiz ausgeübt. Die Arbeit sei vollumfänglich in Deutschland ausgeübt worden, so dass das ausschliessliche Besteuerungsrecht Deutschland zustehe. Die Schweiz habe die fraglichen Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen bzw. lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen.

5. Mit Vernehmlassung vom 15. Mai 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung machte sie geltend, vorliegend bestehe ein international konkurrierender Steueranspruch zweier Steuerhoheiten. Die angefochtene Veranlagung sei bereits rechtskräftig. Der Steuerbescheid seitens Deutschlands, wonach das Bruttoarbeitseinkommen im Umfang von Euro 28'520.-- ebenfalls vollständig zur Besteuerung herangezogen worden sei, datiere vom 30. Juli 2013. Der dagegen erhobene Einspruch sei seitens des deutschen Finanzamts mit Datum vom 24. September 2013 abgewiesen worden. Daraufhin sei das Revisionsgesuch in der Schweiz am 26. November 2013 gestellt worden, sodass die Revisionsfrist von 90 Tagen eingehalten sei. Das Vorliegen einer internationalen Doppelbesteuerung stelle anerkanntermassen einen Revisionsgrund dar, wenn es sich um eine neue Tatsache handle, was vorliegend zutrefte, werde doch von deutscher Seite trotz Wohnsitznahme in der Schweiz in Deutschland steuerlich ebenso eine Wohnstätte angenommen. Seit dem Zuzug in die Schweiz handle es sich vorliegend um eine sog. „Lohnfortzahlung“ bis zur Pensionierung per Ende des Jahres 2011. Gemäss

Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland dürfe Deutschland das bis Ende des Jahres 2011 ausbezahlte Gehalt aus Arbeitstätigkeit besteuern. In der Schweiz sei dieses Einkommen deshalb international auszuscheiden und dürfe nur satzbestimmend berücksichtigt werden.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt zunächst der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung die von den Pflichtigen mit Datum vom 26. November 2013 eingereichte „Einsprache“ zu Recht als Revisionsgesuch entgegengenommen hat und darauf eingetreten ist.

a) Gemäss § 122 Abs. 1 StG können der Steuerpflichtige und, bezüglich der Staats- und Gemeindesteuer, die Gemeinden innert 30 Tagen nach der Eröffnung der Veranlagung bei der kantonalen Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben. Die Einsprache ist ein ordentliches verwaltungsinternes Rechtsmittel. Bei den durch die Verwaltungsbehörden veranlagten Steuern werden die Veranlagungsverfügungen nach unbenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist regelmässig formell rechtskräftig. Formelle Rechtskraft der Verfügung bedeutet Unanfechtbarkeit, d.h. der Steuerpflichtige kann die Verfügung nicht mehr mit einem Rechtsmittel anfechten. Die Veranlagungsverfügungen sind ausserdem auch für die Steuerbehörde rechtsbeständig, was bedeutet, dass die Steuerbehörde sie von sich aus nicht

mehr abändern darf (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. I, Bern/Stuttgart/Wien, 9. Aufl., 2001, § 36 N. 3; Jürg Martin, Leitfaden für den Erlass von Verfügungen, Zürich, 1996, S. 185; Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 9/1995 vom 6. Januar 1995). Begründet wird die erschwerte Abänderbarkeit solcher Verfügungen mit dem Gebot der Rechtssicherheit und damit, dass sie aufgrund eines Veranlagungs- oder Ermittlungsverfahrens ergehen, bei dem der Sachverhalt besonders eingehend untersucht wird, und sie das Steuerrechtsverhältnis ähnlich einem Urteil für einen zeitlich abgeschlossenen und einmaligen Sachverhalt regeln.

b) Im vorliegenden Fall wurde die definitive Veranlagung der Staatssteuer 2011 den Pflichtigen per Datum vom 26. Juli 2012 zugestellt. Die eingangs erwähnte Eingabe erfolgte am 26. November 2013 und damit nach Ablauf der gesetzlichen Rechtsmittelfrist von 30 Tagen, weshalb den Pflichtigen der ordentliche Rechtsmittelweg nicht mehr offen stand.

c) Um einen Ausgleich zwischen den Rechtsgrundsätzen der Rechtssicherheit und der materiellen Rechtmässigkeit herbeizuführen, haben Gesetzgeber und Praxis verschiedene Korrektur- und Ausgleichsmechanismen entwickelt, welche unter bestimmten Voraussetzungen erlauben, formell und materiell rechtskräftige Verfügungen und Entscheide nachträglich aufzuheben und abzuändern. Im Steuerbereich sind die wichtigsten Behelfe das Nachsteuerverfahren, die Wiedererwägung und die Revision. Die Revision gibt den Verfahrensbeteiligten die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen die Aufhebung/Abänderung einer formell und materiell rechtskräftigen Verfügung bei der verfügenden Behörde verbindlich zu verlangen (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 132 N 3 und 5).

3. Es stellt sich damit die Frage, ob vorliegend ein Revisionsgrund gegeben ist.

a) Gemäss § 132 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Zweck der Revision ist es somit, einen ursprünglichen Mangel der Veranlagung zu beseitigen. Eine Revision ist ausgeschlossen, wenn

der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Abs. 2). Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens jedoch innert 10 Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden (Abs. 3).

b) An die Sorgfalt der steuerpflichtigen Person bei der Wahrung ihrer Rechte im Veranlagungsverfahren dürfen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung einige Anforderungen gestellt werden. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sie ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennt, und dass sie die Veranlagungsverfügung nach Erhalt überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Sie kann nicht die Revision verlangen, um im Rechtsmittelverfahren Versäumtes nachzuholen (vgl. BGE vom 21. Mai 1997, E. 3d, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 67, S.398). Insbesondere kann die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel nicht mit Einwendungen begründet werden, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten erhoben werden können (vgl. BGE 111 1b 210, E. 1 mit Hinweisen, in diesem Sinne auch Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 147 DBG N 6). Die Revision ist zum Beispiel ausgeschlossen, wenn aus Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen (oder seines Vertreters) wesentliche Sachverhaltselemente im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren nicht vorgebracht worden sind oder wenn der Steuerpflichtige bei Prüfung der ihm eröffneten Veranlagung, allenfalls unter Beizug eines Sachverständigen, den Sachverhalts- oder Rechtsirrtum der Behörde sofort hätte entdecken können (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 54).

c) Die gesetzliche Umschreibung der Revisionsgründe ist keine abschliessende. Verletzungen von DBA der Schweiz mit anderen Staaten können unbekümmert um die Rechtskraft einer kantonalen Einschätzung gerügt werden. Allerdings ist auch in diesem Zusammenhang der Ausschlussgrund der „zumutbaren Sorgfalt“ im ordentlichen Verfahren zu beachten. Das Bundesgericht verlangt denn auch im Bereich der internationalen Doppelbesteuerung, dass der Pflichtige seine steuerrechtlich bedeutsamen subjektiven und objektiven Verhältnisse kennt und den ihm zugestellten Einschätzungsentscheid zumindest in den Grundzügen auf seine Übereinstimmung damit überprüft (vgl. Ziegler, a.a.O., § 132 N 39 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 147 N 31 ff., mit weiteren Hinweisen).

d) Vorliegend bringen die Pflichtigen als Revisionsgrund vor, der Kanton Basel-Landschaft bzw. die Eidgenossenschaft besteuere das unselbständige Erwerbseinkommen der Rekurrentin, obwohl dieses vom Finanzamt B. bzw. Deutschland bereits besteuert worden sei. Dass Deutschland trotz Wohnsitznahme der Pflichtigen in der Schweiz eine Wohnstätte in Deutschland annimmt und das Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit mit Steuerbescheid vom 30. Juli 2013 ebenfalls, wie bereits davor die Schweiz mit Veranlagung vom 26. Juli 2012, zur Besteuerung heranzieht, konnten die Pflichtigen nicht voraussehen. Deshalb kann ihnen auch nicht vorgeworfen werden, sie hätten die Veranlagung des erstveranlagenden Staates, nämlich jene der Schweiz, bereits im ordentlichen Verfahren anfechten müssen bzw. sie hätten die ihnen zumutbare Sorgfalt nicht beachtet. Damit ist ein Revisionsgrund gegeben. Der Steuerbescheid ist am 30. Juli 2013 ergangen. Dagegen wurde mit Datum vom 19. September 2013 Einspruch erhoben, welcher mit Entscheid des Finanzamtes B. vom 24. September 2013 abgewiesen wurde. Die Eingabe an die Steuerverwaltung erfolgte am 26. November 2013 und damit innert der 90tägigen Frist, so dass die Steuerverwaltung zu Recht auf das Revisionsbegehren eingetreten ist.

4. In materieller Hinsicht unterliegt der Beurteilung, ob das der Pflichtigen im Jahr 2011 aufgrund des deutschen Arbeitszeitmodells der Altersteilzeit zugeflossene Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit in Deutschland oder in der Schweiz, wo die Pflichtige seit dem 8. April 2011 ihren Wohnsitz hat, zu besteuern ist. Mit anderen Worten besteht vorliegend ein international konkurrierender Steueranspruch zweier Steuerhoheiten und es stellt sich die Frage, ob die Besteuerung nach dem Wohnsitz- oder nach dem Arbeitsortprinzip vorzunehmen ist.

a) Die Schweiz hat mit diversen Ländern internationale Staatsverträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen, die jeweils weitgehend dem (unverbindlichen) Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) entsprechen. Zwischen der Schweiz und Deutschland ist das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (SR 0.672.913.62, DBA CH-D) massgebend.

b) In Art. 15 Abs. 1 DBA CH-D sind die Grundsätze der Zuständigkeiten der beiden Staaten zur Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit geregelt. Danach 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, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Diesfalls können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. Das DBA CH-D geht somit grundsätzlich von einer Besteuerung im Wohnsitzstaat aus. Eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat kommt lediglich in Betracht, wenn eine frühere Tätigkeit nachträglich entgolten wird. Wird eine Abfindung für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst, also gerade für die Nichtfortsetzung der Arbeit, gezahlt, gibt es keinen Tätigkeitsstaat, so dass das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zusteht (vgl. Kempermann in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Kommentar zum DBA CH-D, Art. 15 N 7, mit weiteren Hinweisen).

c) Mit Datum vom 4. Dezember 1991/28. August 1992, mit Präzisierung vom 17. März 2010 haben die Schweiz und Deutschland eine Verständigungsvereinbarung betreffend die Besteuerung von Abfindungszahlungen an Arbeitnehmer nach Art. 15 DBA CH-D abgeschlossen, wonach es bei der steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmer-Abfindungen darauf ankomme, welchen Charakter eine Abfindung habe. Sei einer Abfindung Versorgungscharakter beizumessen, z. B. wenn laufende Pensionszahlungen kapitalisiert in einem Betrag ausgezahlt würden, stehe das Besteuerungsrecht entsprechend Art. 18 DBA CH-D dem Wohnsitzstaat zu. Dagegen habe der (frühere) Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, sofern es sich bei der Abfindung um Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen oder Tantiemen aus dem früheren Arbeitsverhältnis handle oder die Abfindung allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt werde. Für den Fall, dass der Arbeitnehmer in der Zeit vor dem Ausscheiden aus dem Dienst auch teils in dem Staat, in dem er ansässig sei, tätig gewesen sei, sei die Abfindung zeitanteilig entsprechend der Besteuerungszuordnung der Vergütungen aufzuteilen. Würden jedoch die Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses, die eine in einem Vertragsstaat wohnende Person nach Wegzug aus dem Tätigkeitsstaat, von ihrem ehemaligen, im anderen Vertragsstaat ansässigem Arbeitgeber erhalte, nicht im ehemaligen Tätigkeitsstaat besteuert, könnten diese Abfindungszahlungen im Wohnsitzstaat der Person besteuert werden. Nach der Verständigungsvereinbarung ist also der Charakter der Abfindung entscheidend. Ist derselben Vorsorgecharakter beizumessen, z.B. wenn laufende Pensionszahlungen kapitalisiert werden, steht das Besteuerungsrecht entsprechend Art. 18 DBA CH-D dem Wohnsitzstaat zu. Dagegen hat der frühere

Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, wenn es sich bei der Abfindung um Lohn- und Gehaltsnachzahlungen aus dem früheren Arbeitsverhältnis handelt.

d) Vorliegend war die Rekurrentin gestützt auf das deutsche Altersteilzeitgesetz vom 23. Juli 1996 (AltTZG 1996) beschäftigt. Gemäss § 1 Abs. 1 des AltTZG 1996 soll durch Altersteilzeitarbeit älteren Arbeitnehmern ein gleitender Übergang vom Erwerbsleben in die Altersrente ermöglicht werden. Gemäss § 1 Abs. 2 des AltTZG 1996 wird die Arbeitszeit ab Vollendung des 55. Lebensjahres vermindert und damit die Einstellung eines sonst arbeitslosen Arbeitnehmers ermöglicht. Entsprechend hat auch die Pflichtige ihr Arbeitspensum reduziert und befand sich ab dem Zuzug per 8. April 2011 in der passiven Phase dieser Altersteilzeit. Mit anderen Worten hat die Rekurrentin ab diesem Zeitpunkt zwar nicht mehr gearbeitet, war aber weiterhin angestellt und hat noch bis Ende Jahr einen Lohn bezogen. Dies ergibt sich auch aus der Lohnsteuerbescheinigung per 2011, wonach das Dienstverhältnis vom 1. Januar bis am 31. Dezember, d.h. das gesamte Jahr, gedauert hat und ein Bruttolohn von Euro 28'520.-- erzielt worden ist. Bei den seit dem Zuzug in die Schweiz per 8. April 2011 ausbezahlten Beträgen handelt es sich also um Löhne, d.h. eine Lohnfortzahlung aus dem früheren bzw. bis Ende 2011 noch bestehenden Arbeitsverhältnis, welche keinen Vorsorgecharakter haben. Da gemäss der zitierten Verständigungsvereinbarung dem (früheren) Tätigkeitsstaat in solchen Fällen das Besteuerungsrecht zusteht, hat Deutschland das bis Ende 2011 ausbezahlte Gehalt aus Arbeitstätigkeit zu Recht besteuert. Daraus folgt, dass das Einkommen der Rekurrentin von Fr. 29'535.-- international nach Deutschland auszuscheiden und in der Schweiz lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen ist.

Der Rekurs erweist sich demnach als begründet und ist gutzuheissen.

5. Ausgangsgemäss sind den Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, das steuerbare Einkommen um Fr. 29'535.-- auf Fr. 115'311.-- zu reduzieren und das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 154'191.-- zu belassen.
3. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 800.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.
4. Mitteilung an die Rekurrenten (1), die Gemeinde C. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiber:

C. Baader

D. Brügger