

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2010.205
1 ST.2010.286

Entscheid

18. Februar 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2007 und Staats- und Gemeindesteuern 2007

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) ist sowohl in der Schweiz als auch international als Künstlerin tätig. In der Steuererklärung 2007 deklarierte sie ein steuerbares Einkommen im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz von Fr. 183'400.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 184'592.- (direkte Bundessteuer). Zusätzlich gab sie Beträge von Fr. 124'393.- respektive Fr. 125'163.- an steuerbaren Einkünften im Ausland an.

Der Steuerkommissär unterbreitete der Pflichtigen am 19. Februar 2010 für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 einen Einschätzungsvorschlag mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 247'700.- (satzbestimmend Fr. 339'000.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 83'000.-. Mit Veranlagungsvorschlag für die direkte Bundessteuer 2007 gleichen Datums setzte der Steuerkommissär das steuerbare Einkommen auf Fr. 249'100.- fest (satzbestimmend Fr. 340'900.-). Die Pflichtige liess mit Schreiben vom 16. März 2010 vorbringen, die Beiträge für die AHV und die Säule 3a seien vollumfänglich vom Erwerbseinkommen, das in der Schweiz erzielt worden sei, abzuziehen; eine teilweise Verlegung auf das Auslandseinkommen sei nicht gerechtfertigt. Sie beantragte daher, das steuerbare Einkommen auf Fr. 218'300.- (satzbestimmend Fr. 339'000.-) festzulegen.

Mit Entscheid bzw. Hinweis vom 22. März 2010 wurde die Pflichtige für die Steuerperiode 2007 gemäss den Vorschlägen eingeschätzt bzw. veranlagt. Die formelle Eröffnung der Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer erfolgte mit Steuerrechnung vom 12. April 2010.

B. Mit Einsprachen vom 16. April 2010 brachte die Pflichtige insbesondere vor, die Abzüge für die AHV-Beiträge und die Beiträge an die Säule 3a seien ausschliesslich vom in der Schweiz erzielten Einkommen abzuziehen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 11. August 2010 ab.

C. Mit Eingaben vom 13./16. September 2010 liess die Pflichtige Beschwerde bzw. Rekurs erheben und beantragen, das steuerbare Einkommen auf Fr. 156'500.- und das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 339'000.- (Staats- und Gemeindesteu-

ern) respektive auf Fr. 158'400.- und Fr. 340'900.- (direkte Bundessteuer) festzusetzen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Sie stellte sich nun im Wesentlichen auf den Standpunkt, es seien auch die Gewinnungskosten vollumfänglich von der Schweiz zu tragen und es sei das im Ausland erzielte Bruttoeinkommen von der Besteuerung auszunehmen. Mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 5. Oktober 2010 beantragte das kantonale Steueramt Abweisung der Rechtsmittel unter Kostenfolge. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verwies mit Eingabe vom 12./15. November 2010 auf die Rekurs-/Beschwerdeantwort des kantonalen Steueramts.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die bisherigen Steuerrekurskommissionen sind per 1. Januar 2011 zum Steuerrekursgericht mutiert (vgl. §§ 112 - 118a und §§ 147 - 153 des Steuergesetzes in den Fassungen vom 8. Juni 1997 bzw. 13. September 2010). Die vorliegenden, noch bei der Steuerrekurskommission I eingegangenen Geschäfte sind als Folge dieser Änderung der 1. Abteilung des Steuerrekursgerichts zugeteilt worden. Sie werden unter den bisherigen Geschäftsnummern weitergeführt.

2. a) Anders als noch im Einspracheverfahren, wo es der Pflichtigen bloss um die Abzugsfähigkeit der AHV-Beiträge als Selbstständigerwerbende bzw. der geleisteten Beiträge an die Säule 3a ging, verlangt sie nun im vorliegenden Verfahren die Festlegung des steuerbaren Einkommens auf Fr. 156'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 158'400.- (direkte Bundessteuer). Diese Beträge ergeben sich, wenn vom satzbestimmenden (Netto-)Einkommen gemäss Einspracheentscheiden die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im Ausland von *brutto* Fr. 182'552.- abgezogen werden. Die Vorinstanz hat demgegenüber bei den im Ausland erzielten Einkünften insbesondere den diesen direkt und indirekt zuordenbaren Aufwand berücksichtigt und abgezogen. Somit ist umstritten, wie das steuerbare Einkommen zu bemessen ist, nicht jedoch die Höhe des (weltweit erzielten) satzbestimmenden Einkommens von Fr. 339'000.- bzw. Fr. 340'900.-.

b) Die Pflichtige hat unbestrittenermassen steuerrechtlichen Wohnsitz in C, weshalb sie aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; § 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Allerdings hat sie im relevanten Zeitraum als Künstlerin auch in Deutschland, Finnland und Oesterreich Auftritte wahrgenommen. Die Einkünfte daraus stammen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit.

Hat ein Künstler oder Sportler seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz, so sind Einkünfte aus seiner Tätigkeit in der Schweiz steuerpflichtig, auch wenn sie im Ausland erzielt werden. Ohne Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht deshalb die Gefahr einer Doppelbesteuerung, weil diese Einkünfte oft auch im Staat besteuert werden, wo der Auftritt erfolgt (i.d.R. Quellensteuer analog zu Art. 92 DBG in der Schweiz; Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische Steuerrecht, 6. A., 2010, S. 587). Allfällige DBAs beschränken die Steuerhoheit der Schweiz (sog. negative Wirkung der DBAs, vgl. dazu statt vieler Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz [im Folgenden: internationales Steuerrecht], 3. A., 2005, S. 95).

c) aa) Bei Künstlern ist Art. 17 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen von 1992 (im Folgenden OECD-MA) zu beachten, wonach Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler (z.B. Musiker) aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden "können". Art. 17 Abs. 1 des DBA mit Deutschland vom 11. August 1971 (SR 0.672.913.62, DBA-D) entspricht Art. 17 Abs. 1 OECD-MA (vgl. Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 7, B 17.1 Nr. 1). Dies gilt ebenso für Art. 17 Abs. 1 des DBA mit Oesterreich vom 30. Januar 1974 (SR 0.672.916.31, in der seit 1. Februar 2007 geltenden Fassung, DBA-A) und Art. 17 Abs. 1 des DBA mit Finnland vom 16. Dezember 1991 (SR 0.672.934.51, DBA-FIN; vgl. auch Martin Grossmann, Die Besteuerung des Künstlers und Sportlers im internationalen Verhältnis, 1992, S. 137 ff.; ferner Xavier Oberson, Problèmes récents posés par l'imposition des artistes et sportifs non-résidents, in: Locher/Rolli/Spori, Festschrift Walter Ryser, 2005, S. 167 ff.).

bb) Für die Auslegung der von der Schweiz nach dem Vorbild des OECD-MA geschlossenen DBA ist der OECD-Kommentar zu den Artikeln des Musterabkommens von erheblicher Bedeutung (BGr, 6. Mai 2007, 2C_276/2007, E. 5.3, www.bger.ch, unter Hinweis auf den Kommentar zum Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, deutsche Übersetzung der von der OECD in englischer und deutscher Sprache veröffentlichten Originalausgabe, Berlin 1994; aktuell jedoch Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 17 July 2008, OECD Committee on Fiscal Affairs [im Folgenden: OECD-Kommentar]).

d) Währenddem Art. 17 OECD-MA die (mögliche) Besteuerung im Quellenstaat bzw. "Auftrittsstaat" regelt, die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat aber offen lässt, widmen sich Art. 23 A und B OECD-MA der Frage, wie die Vertragsstaaten eine Doppelbesteuerung vermeiden können. Vorliegend geht es um die Frage, wie die im Ausland erzielten Einkünfte zu bemessen bzw. in welchem Ausmass sie in der Schweiz von der Besteuerung auszunehmen sind, weshalb es die beiden erwähnten Regelungsgebiete genauer zu betrachten und voneinander abzugrenzen gilt.

3. a) aa) Gemäss OECD-Kommentar äussert sich Art. 17 Abs. 1 OECD-MA nicht darüber, wie die Einkünfte zu bemessen sind (OECD-Kommentar Art. 17 N 10, auch zum Folgenden). Es sei Sache der innerstaatlichen Gesetzgebung der Vertragsstaaten, den Umfang jeglicher Abzüge für Ausgaben festzulegen. Innerstaatliche Gesetze regelten diesen Bereich unterschiedlich. Einige Staaten würden eine Quellenbesteuerung vorsehen, die sich an den Brutto-Einkünften orientiere, die den Künstlern und Sportlern ausgerichtet werde. Andere Staaten möchten der Ansicht sein, die Besteuerung des Bruttoeinkommens sei unter gewissen Umständen nicht angebracht und wollten den Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben, auf der Netto-Grundlage besteuert zu werden. Für diese Fälle schlägt das Komitee für Steuerangelegenheiten im revidierten OECD-Kommentar eine Bestimmung vor, wonach – zusammengefasst – der Künstler oder Sportler beim "anderen Staat" (d.h. beim Quellenstaat) um Besteuerung auf der Netto-Grundlage ersuchen könne, wobei Abzüge gestattet würden, die einem im "anderen Staat" Ansässigen in vergleichbaren Umständen gewährt würden (vgl. zur diesbezüglichen Änderung des OECD-Kommentars Christiana Panayi, Recent Developments regarding the OECD Model Convention and EC Law, European Taxation 2007, S. 452 ff., 454; zu den EuGH-Entscheiden *Gerritse* und *Scorpio Konzertproduktionen*, wonach tendenziell gewisse Ausgaben steuermindernd geltend gemacht wer-

den können auch Frank Stockmann, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. A., 2008 [DBA-Kommentar], Art. 17 N 67a+b).

bb) Die Schweiz hat bisher in keinem der vorliegend anwendbaren DBAs (DBA-D, DBA-A, DBA-FIN) eine entsprechende Anpassung von Art. 17 vorgenommen, weshalb nach wie vor gilt, dass die DBAs die Bemessung der im Nichtansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte nicht vorschreiben und das innerstaatliche Recht (der Quellenstaaten) diesbezüglich massgeblich ist. Auf der anderen Seite ist festzuhalten, dass Art. 17 OECD-MA bzw. die gleichlautenden Bestimmungen der relevanten DBAs auch den Ansässigkeitsstaat bei der Bestimmung der für die Steuerbefreiung massgeblichen Einkünfte nicht einschränken.

b) aa) Art. 23 A und B OECD-MA überlässt den Vertragsstaaten unterschiedliche Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung: die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt oder die Anrechnungsmethode (vgl. dazu im Einzelnen OECD-Kommentar Art. 23 A und B, N 13 ff. bzw. Klaus Vogel, in: DBA-Kommentar, Art. 23 N 1 Ziff. 13 ff.; Stockmann, Art. 17 N 5; Locher, internationales Steuerrecht, S. 88). Die beiden Artikel enthalten keine ins Einzelne gehende Regeln über die Berechnung des Befreiungs- oder Anrechnungsbetrags; dies bleibt dem entsprechenden innerstaatlichen Recht und der innerstaatlichen Praxis überlassen (OECD-Kommentar Art. 23 N 32).

bb) Die Schweiz hat sich entsprechend Art. 23 A OECD-MA für die (unbedingte) Befreiung mit Progressionsvorbehalt entschieden (vgl. dazu Locher, internationales Steuerrecht, S. 487; die einschlägigen Bestimmungen finden sich in Art. 23 Abs. 1 DBA-A, Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA-D und Art. 23 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Abs. 3 DBA-FIN). Art. 23 A OECD-MA lautet folgendermassen: Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat (...) diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus (Abs. 1). Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden (Abs. 3).

cc) Zu den Einzelheiten der Durchführung der Befreiung bzw. Freistellung äussert sich das Musterabkommen nicht. Enthält das Abkommen keine besondere Bestimmung, so sind die jeweiligen innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Vertragsstaaten anzuwenden (OECD-Kommentar Art. 23 N 38). Zum freizustellenden Betrag hält der OECD-Kommentar fest, was folgt (Art. 23 N 39 ff. bzw. Vogel, Art. 23 N 1 Ziff. 39 ff., auch zum Folgenden): Der Wohnsitzstaat habe die Einkünfte mit dem Betrag freizustellen, mit dem sie ohne das Abkommen nach den innerstaatlichen Vorschriften seiner Einkommenssteuer unterliegen würden. Der Betrag könne daher von dem Einkommensbetrag abweichen, der im Quellenstaat nach dessen innerstaatlichem Recht besteuert werde. In der Regel bilde das gesamte Reineinkommen, d.h. das Roheinkommen nach Berücksichtigung der zulässigen Abzüge, die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer. Freizustellen sei also das aus dem Quellenstaat bezogene Roheinkommen abzüglich aller darauf entfallenden (im Einzelnen oder anteilig zu ermittelnden) Abzüge. Weiter weist der OECD-Kommentar auf Probleme hin, die sich daraus ergeben, dass die meisten Staaten in ihrem Steuerrecht zusätzliche Abzüge vom Gesamteinkommen oder bestimmten Einkünften zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens vorsehen. Ein Vergleich der Rechtsvorschriften und der Praxis der Mitgliedstaaten der OECD zeige, dass zwischen den Staaten beträchtliche Unterschiede hinsichtlich des freizustellenden Betrags bestünden. Zu welcher Lösung ein Staat komme, hänge von grundsätzlichen Erwägungen und vom Steuersystem des betreffenden Staates ab. Wegen der Vielgestaltigkeit der steuerlichen Zielsetzungen und Verfahren in den verschiedenen Staaten bei der Ermittlung der Steuer, insbesondere der Abzüge, Freibeträge und anderer Vergünstigungen, sei es vorgezogen worden, im Musterabkommen keine ausdrückliche und einheitliche Lösung vorzusehen, sondern jedem Staat die Anwendung seiner Rechtsvorschriften und Verfahrensregelungen zu überlassen.

dd) Zusammenfassend sind Art. 23 A OECD-MA bzw. den einschlägigen Bestimmungen der relevanten DBAs damit keine Regeln zu entnehmen, wie der im Ansässigkeitsstaat von der Steuer zu befreiende Betrag zu berechnen ist. Das OECD-Komitee für Steuerangelegenheiten vertritt zwar die Auffassung, bei Fehlen solcher Regelungen sei innerstaatliches Recht anzuwenden. Gleichzeitig spricht es sich aber dafür aus, dass in der Regel vom Reineinkommen auszugehen sei, wobei insbesondere betreffend "zusätzlicher Abzüge" keine Empfehlungen abgegeben werden, da die Praxis der OECD-Staaten diesbezüglich zu grosse Unterschiede aufweise.

4. Nach Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA sind also die im "anderen Staat" (d.h. im Quellenstaat bzw. hier: in den "Auftrittsstaaten") erzielten Einkünfte "von der Besteuerung auszunehmen", d.h. sie sind aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuschneiden (Vogel, Art. 23 N 38). In einem weiteren Schritt ist daher zu prüfen, nach welchen innerstaatlichen Bestimmungen diese Ausscheidung in der Schweiz vorzunehmen ist. Konkret geht es um die Frage, ob die strittigen Abzüge für Gewinnungskosten, AHV-Beiträge Selbstständigerwerbender und Beiträge für die gebundene Vorsorge (Säule 3a) allein durch die Schweiz zu tragen oder ob sie auf das im Ausland erzielte Einkommen zu verlegen sind. Wie noch aufzuzeigen sein wird, sind die Verhältnisse im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern und bei der direkten Bundessteuer unterschiedlich, weshalb sie nachfolgend separat geprüft werden.

5. Staats- und Gemeindesteuern

a) aa) Gemäss § 6 Abs. 1 StG entrichten Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht; steuerfreie Beträge werden ihnen anteilmässig gewährt. Diese kantonrechtliche Bestimmung wird nach gefestigter Rechtsprechung weit gefasst und in allen Fällen der Steuerauscheidung angewendet, sowohl im interkantonalen als auch im internationalen Verhältnis (RB 1993 Nr. 14). Gestützt auf diese Norm (bzw. auf den gleichlautenden § 7 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951, aStG) wurden Sozialabzüge, allgemeine Abzüge und Alimente kollisionsrechtlich den beteiligten Kantonen (bzw. im internationalen Verhältnis der Schweiz) im Verhältnis der dort steuerbaren Einkommensquoten anteilmässig zum Abzug zugewiesen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 6 N 15 ff.; vgl. die in Locher/Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9, III, wiedergegebenen Fälle; sodann: StRK I, 18. September 2003, 1 ST.2003.293 ["Miterwerbsabzug"], bestätigt durch VGr, 3. März 2004, SB.2003.00057; StRK I, 1 ST.2008.109 [Pensionskasseneinkauf]; StRK II, 28. August 2009, 2 ST.2009.146 [AHV-Beiträge Nichterwerbstätiger], bestätigt durch VGr, 17. März 2010, SB.2009.00099).

bb) Unter den in § 6 Abs. 1 Satz 1 StG verwendeten Begriff "steuerfreie Beträge" fallen alle Abzüge, die nicht als Gewinnungskosten organisch mit bestimmten Einkünften verknüpft und kollisionsrechtlich folgerichtig diesen objektmässig zuzuwei-

sen sind, sondern als "allgemeine Abzüge" anorganischen Charakter aufweisen und daher auf die beteiligten Gemeinwesen proportional verlegt werden müssen (VGr, 17. März 2010, SB.2009.00099, E. 2 Abs. 3, mit Hinweisen).

cc) Folglich bildet § 6 Abs. 1 StG die gesetzliche Grundlage für die interkantonale und die internationale Ausscheidung im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern und gestattet die Verlegung der Abzüge auf die beteiligten Gemeinden bzw. Staaten, wobei organische Abzüge objektmässig und anorganische Abzüge proportional (bzw. quotenmässig) aufzuteilen sind.

b) aa) Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 27 Abs. 1 StG). Abzugsfähig ist der gesamte Aufwand, der für die selbstständige Erwerbstätigkeit notwendig ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 27 N 2 ff. StG). Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass der Aufwand mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit direkt zusammenhängt (vgl. BGE 124 II 29 = ASA 67, 286 = StE 1998 B 22.3 Nr. 63; BGE 113 Ib 114 E. 2c = ASA 57, 645 = StE 1988 B 27.6 Nr. 5 = StR 1988, 232).

bb) Gemäss § 31 Abs. 1 lit. d StG werden von den Einkünften abgezogen die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge. Nach § 31 Abs. 1 lit. e StG sind zudem die Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von vertraglichen Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge abzugsfähig im Sinn und im Umfang von Art. 82 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG), d.h. der so genannten 3. Säule a. Der Bundesrat hat gestützt auf Art. 82 Abs. 2 BVG in seiner Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen vom 13. November 1985 (BVV 3) die Höhe dieser Abzüge festgesetzt. So können gemäss Art. 7 Abs. 1 BVV 3 Arbeitnehmer und Selbstständigerwerbende jährlich bis 8 Prozent des oberen Grenzbetrags nach Art. 8 Abs. 1 BVG abziehen, wenn sie einer Vorsorgeeinrichtung nach Art. 80 BVG, d.h. der 2. Säule, angehören (lit. a). Der Abzug beträgt jährlich bis 20% des Erwerbseinkommens, jedoch höchstens bis 40 Prozent des genannten oberen Grenzbetrags, wenn sie keiner solchen Vorsorgeeinrichtung angehören (lit. b). Für die Steuerperiode 2007 ergeben sich auf dieser Grundlage Abzüge von maximal Fr. 6'365.- und Fr. 31'824.- (ZStB I Nr. 19/205).

c) aa) Die Erzielung des Einkommens durch Auftritte im Ausland war für die Pflichtige unbestrittenermassen mit Gewinnungskosten verbunden. Sodann ist die Pflichtige sowohl selbstständig als auch unselbstständig erwerbstätig und bezahlte für das Jahr 2007 den Maximalbetrag von Fr. 31'824.- an eine Vorsorgestiftung in die Säule 3a ein. Die von ihr geleisteten AHV-Beiträge Selbstständigerwerbender in Höhe von Fr. 49'629.- sind schliesslich ebenfalls unbestritten. Die erwähnten Abzüge stehen ihr damit zu. Wie gesehen, sind sie aber nach gefestigter Rechtsprechung auf der Grundlage von § 6 Abs. 1 StG auf das in- und ausländische Einkommen zu verlegen.

bb) Der Steuerkommissär hat diese Grundsätze in der vorgenommenen internationalen Steuerauscheidung berücksichtigt. Von den im Ausland erzielten Bruttoeinkünften von Fr. 182'552.- wurde der "direkt zuordenbare Aufwand" (... , ausl. Sozialversicherungsaufwand, Reisespesen, geschätzter Mietaufwand) in Abzug gebracht. Die Höhe der entsprechenden Positionen ist von der Pflichtigen nicht im Einzelnen bestritten worden. Nach Vornahme dieser Abzüge ergab sich die folgende prozentuale Verteilung der Einkünfte: Schweiz 60.88%, Ausland 39.12%. Daraufhin verteilte der Steuerkommissär den "indirekt zuordenbaren Aufwand" im selben prozentualen Verhältnis auf das In- und Ausland (Abschreibungen, Büro und Verwaltung, Porti/Telefon/Beiträge, Repräsentation/Werbung, Mobiliar/Einrichtungen, Löhne/Gehälter, Beiträge/Zinsaufwand, AHV, Beiträge Säule 3a).

Die Gewinnungskosten sowie die den Gewinnungskosten gleichgestellten Abzüge für AHV-Beiträge Selbstständigerwerbender sind nach der Rechtsprechung objektmässig aufzuteilen (StRK II, 28. August 2009, 2 ST.2009.146, E. 1 d). Die Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge (3. Säule a) sind sodann von ihrer Natur her zwar eher als anorganische Abzüge zu qualifizieren und wären daher proportional zu verlegen. Die Praxis sowie ein Teil der Lehre behandelt sie jedoch ebenfalls wie Gewinnungskosten (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 19 N 6a, vgl. zudem BGr, 15. Oktober 1996, E. 4.d a.E. = StE 1998 A 24.42.4 Nr. 1). Dies entspricht dem Grundsatz, dass die drei Säulen der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts steuerlich gleich zu behandeln sind (BGE 117 Ib 358 = Pra 82 Nr. 87). Mithin rechtfertigt es sich, auch die Beiträge an die 3. Säule a objektmässig zu verlegen.

d) Bei der von der Pflichtigen angeführten EWG-Verordnung 1408/71 (SR 0.831.109.268.1) ist fraglich, ob sie überhaupt auf den vorliegenden Fall Anwendung findet, da die Pflichtige nicht "zu- oder abwandert", sondern unbestrittenermassen Wohnsitz in der Schweiz hatte und dieser unverändert blieb. Selbst wenn aber von der Anwendbarkeit der Verordnung ausgegangen würde, änderte sich aus Schweizer Sicht nichts, da die Pflichtige Wohnsitz in der Schweiz hat und sie gemäss Art. 14a Ziff. 2 der Verordnung sozialversicherungsrechtlich schweizerischem Recht unterstünde (vgl. auch Schweizerische Steuerkonferenz [Hrsg.], Vorsorge und Steuern, Anwendungsfälle, A.9.1.1 S. 3).

d) Zusammenfassend hat die Vorinstanz im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern eine internationale Steuerauscheidung vorgenommen, die der konstanten Rechtsprechung entspricht und sich auf § 6 Abs. 1 StG stützt. Der vorinstanzliche Entscheid ist daher nicht zu beanstanden und der Rekurs abzuweisen.

6. Direkte Bundessteuer

a) aa) Nach Art. 6 Abs. 1 DBG ist bei persönlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland. Gemäss Abs. 3 der Bestimmung erfolgt die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

Abs. 1 zählt abschliessend die im Ausland gelegenen, qualifizierenden Einkommensquellen auf (Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke). Abs. 3 regelt nicht die Steuerauscheidung für sämtliche mögliche Ausscheidungsfälle, sondern lediglich für die Fälle der Steuerauscheidung zwischen dem Ort der unbeschränkten Steuerpflicht und dem Ort der beschränkten Steuerpflicht qua Geschäftsbetrieb, Betriebsstätte bzw. Grundeigentum. Für unbeschränkt Steuerpflichtige in der Schweiz regelt Abs. 3 die Steuerauscheidung des Steuersubstrats abschliessend (Athanas/Giglio, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 6 N 6, 15, 17 DBG; nichts anderes ergibt sich zudem aus der Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1,

157 f.). Art. 6 Abs. 1 DBG ist eine einseitige Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, indem von der Steuerpflicht die Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und das Grundeigentum im Ausland ausgenommen werden (Jean-Blaise Paschoud, in: Yersin/Noël [Hrsg.], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, Art. 6 N 5 DBG). Paschoud weist darauf hin, dass bei den von der Besteuerung ausgenommenen Elementen im Ausland die Provisionen für den Handel mit im Ausland gelegenen Immobilien (bei Schweizer Wohnsitz der Mäkler) nicht erwähnt würden und legt die bundesgerichtliche Rechtsprechung im interkantonalen Verhältnis dar, wonach der Ort der gelegenen Sache massgeblich sei. Im internationalen Verhältnis dürfe diese Rechtsprechung aber nicht angerufen werden, um das (diesbezüglich schweigende) Gesetz zu ergänzen. Die Provision an den in der Schweiz wohnhaften Mäkler sei deshalb (im erwähnten Fall) hier steuerbar (Paschoud, Art. 6 N 9 DBG).

bb) Natürliche Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen entspricht (Art. 7 Abs. 1 DBG). Durch die unbedingte Befreiung unter Progressionsvorbehalt wird erreicht, dass Personen keinen Progressionsvorteil erlangen, nur weil sich ein Teil des Steuerobjekts (des Einkommens) in der Schweiz, ein anderer Teil aber ausserhalb der Schweiz befindet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 7 N 5). Zur Satzbestimmung ist die Nettogrösse (und nicht etwa nur das um keine Abzüge gekürzte Bruttosteuerobjekt) heranzuziehen. Dies gilt auch dann, wenn auf dem ausländischen Objekt Steuern lasten (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2000, Art. 6 und 7, je N 8; Locher, internationales Steuerrecht, S. 484; siehe auch Athanas/Giglio, Art. 7 N 6 DBG).

cc) Die ausländischen Einkünfte erzielte die Pflichtige ausschliesslich mit ihren Auftritten als Künstlerin an verschiedenen Orten. Damit fehlt es an einer der drei in Art. 6 Abs. 1 und 3 DBG *abschliessend* aufgezählten, im Ausland gelegenen, qualifizierenden Einkommensquellen, weshalb die Pflichtige im Beschwerdeverfahren zu Recht einwendet, es fehle ein Spezialsteuerdomizil, welches eine Steuerausscheidung erst notwendig machen würde. Die in Art. 6 DBG enthaltenen Steuerausscheidungsregeln sind vorliegend nicht anwendbar. Und Art. 7 Abs. 1 DBG bezieht sich lediglich auf das satzbestimmende Einkommen und ist somit ebenso wenig einschlägig für die Beantwortung der Frage, ob Abzüge auf die in- und ausländischen Einkünfte zu verlegen sind oder nicht. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der

Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 äussert sich nicht zur internationalen Steuerauscheidung (vgl. Paschoud, Art. 6 N 4 DBG). Schliesslich hat sich die Rechtsprechung – soweit überblicksmässig feststellbar – noch nicht mit einem vergleichbaren Fall auseinandergesetzt (unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit; Vorliegen ausländischer Einkünfte), bei dem weder § 6 StG noch Art. 6 DBG anwendbar gewesen wäre.

b) Die im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern erwähnten Abzüge stehen der Pflichtigen grundsätzlich auch bei der direkten Bundessteuer einkommensmindernd zu, da sie unbestrittenermassen die Voraussetzungen dafür erfüllt: Art. 27 Abs. 1 DBG (Gewinnungskosten Selbstständigerwerbender inkl. Arbeitgeberanteil AHV-Beiträge; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 3 ff. DBG) sowie Art. 33 Abs. 1 lit. d und e DBG (AHV-Beiträge Selbstständigerwerbender [Arbeitnehmeranteil], Beiträge an die gebundene Vorsorge; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 73, 110 ff. DBG). Indem die Vorinstanz diese Abzüge auf die in- und ausländischen Einkünfte verlegt, bleiben der Pflichtigen die einkommensmindernden Abzüge zum Teil versagt.

c) Nach konstanter Rechtsprechung bedarf es einer gesetzlichen Grundlage, wenn den Steuerpflichtigen ein Teil der Abzüge mit der Begründung verweigert wird, ein Teil des Erwerbseinkommens unterliege einer ausländischen Steuerhoheit (RB 1993 Nr. 14 = StE 1994 B 11.3 Nr. 9; StRK I, 5. November 1992 = ZStP 1993, 38; StRK I, 24. Juni 2008, 1 St.2008.109, E. 2b, auch zum Folgenden). Verlangt weder eine innerstaatliche noch eine staatsvertragliche Gesetzesgrundlage die Ausscheidung von ausländischen Einkünften, sind diese Einkünfte vollumfänglich hier zu besteuern (vgl. Locher, internationales Steuerrecht, S. 56 f.). Gleich muss es sich dann aber auch bei den Abzügen verhalten, indem diese – soweit im innerstaatlichen Recht vorgesehen – vollumfänglich hier abgezogen werden können, wenn für eine Verlegung auf ausländische Einkünfte die rechtlichen Grundlagen fehlen.

d) In der vorliegenden Konstellation liegt im Bereich der direkten Bundessteuer keine gesetzliche Grundlage vor, welche eine internationale Ausscheidung und damit eine nur teilweise Berücksichtigung der streitigen Abzüge gestatten würde. Art. 6 Abs. 1 und 3 DBG ist hier nicht anwendbar. Anders als etwa in Art. 35 DBG, wo bei teilweiser Steuerpflicht explizit eine anteilmässige Gewährung der Sozialabzüge vorgesehen ist (Abs. 3), findet sich zudem in Art. 27 und 33 DBG keine solche Spezial-

norm. Wie gesehen, ist eine entsprechende Grundlage auch nicht in den einschlägigen DBAs zu erblicken, die aufgrund ihrer negativen Wirkung ohnehin bloss die Steuerhoheit (bei den Einkünften) zu beschränken vermögen.

e) Zusammenfassend führt dies zu folgendem Ergebnis: Die Pflichtige hat in der Schweiz grundsätzlich ihr weltweit erzieltetes Einkommen zu versteuern, aber auch Anspruch auf die Geltendmachung der streitigen Abzüge. Da die im Ausland erzielten Einkünfte aufgrund der DBAs von der Besteuerung auszunehmen sind, es aber im Bundessteuerbereich für den vorliegenden Fall an einer gesetzlichen Grundlage für die internationale Ausscheidung und damit die Verlegung der Abzüge auf die in- und ausländischen Einkünfte fehlt, müssen der Pflichtigen bei der Bundessteuer die Abzüge vollumfänglich zugestanden werden, auch wenn es naheliegender, d.h. sachgerechter erscheinen würde, mindestens die direkt zuordenbaren Aufwendungen auf das ausländische Einkommen zu verlegen. Die Auffassung des OECD-Komitees für Steuerangelegenheiten, wonach in der Regel das Reineinkommen von der Steuer zu befreien ist, hilft dort nicht weiter, wo der innerstaatliche Gesetzgeber bzw. die Vertragsstaaten der DBAs keine entsprechende Regelung getroffen haben. In der Rechtsanwendung kann eine solche Äusserung offensichtlich eine fehlende gesetzliche Grundlage nicht ersetzen. Ebenso wenig ändert etwas an diesem Ergebnis, dass bei der internationalen Steuerausscheidung im Sinn von Art. 6 Abs. 1 und 3 DBG sowie bei der Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens (Art. 7 Abs. 3 DBG) von Nettoerträgen ausgegangen wird (vgl. Locher, Art. 6 N 8 DBG), da der vorliegende Sachverhalt, wie dargelegt, nicht unter diese Bestimmungen fällt. Solche allenfalls unbefriedigenden Ergebnisse zu vermeiden, wäre Sache des Gesetzgebers, nicht aber der rechtsanwendenden (Justiz-)Behörden.

Damit ist die Beschwerde gutzuheissen und das steuerbare Einkommen für die Bundessteuerperiode 2007 antragsgemäss auf Fr. 158'400.- festzusetzen (satzbestimmendes Einkommen abzüglich im Ausland erzieltetes Bruttoeinkommen); das satzbestimmende Einkommen liegt unverändert bei Fr. 340'900.-.

7. a) Seit dem 1. Januar 2011 ist die Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 (GebV VGr) auch für Verfahren am Steuerrekursgericht anwendbar (§ 118 lit. b StG, in der Fassung vom 13. September 2010 i.V.m. § 1 GebV VGr).

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen und ist ihr in diesem Verfahren keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 151 Abs. 1 StG, § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

c) Da die Pflichtige im Beschwerdeverfahren vollständig obsiegt, sind diese Kosten hingegen dem Steueramt aufzuerlegen und es ist der Pflichtigen eine Parteientschädigung für die notwendigen Kosten nach Ermessen zuzusprechen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 und Art. 8 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969). Unter Berücksichtigung der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung und Heranziehung von § 4 Abs. 1 der (obergerichtlichen) Verordnung über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 erweist sich angesichts des Streitwerts im Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung von Fr. 700.- (inkl. MWSt) als angemessen (VGr, 8. Juni 2005, SB.2005.00023).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen
		Fr.
2007	steuerbar	158'400.-
	satzbestimmend	340'900.-

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]