

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.239
1 ST.2013.278

Entscheid

4. März 2014

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2010 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2010

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist bei der D AG angestellt. Per ... September 2010 wurde er von dieser zur E nach Frankreich entsandt und war für den Rest des Jahres dort erwerbstätig. Während dieser Zeit behielt er den Wohnsitz in der Schweiz bei. Im gleichen Jahr nahm er einen Einkauf in die Pensionskasse von Fr. 50'000.- vor; ferner leistete er den "kleinen" Beitrag von Fr. 6'566.- in die 3. Säule a. Mit der Steuererklärung 2010 beantragten er und seine Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen), das in Frankreich erzielte Einkommen nur satzbestimmend zu berücksichtigen. Der Steuerkommissär erachtete die Voraussetzungen für eine Ausscheidung des in Frankreich erzielten Einkommens als nicht erfüllt und erfasste deshalb mit Veranlagung bzw. Einschätzung vom 23. Juli 2012 den gesamten Lohn beim hier steuerbaren Einkommen.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 21. August 2012 Einsprache erheben und u. a. beantragen, das in Frankreich erzielte Erwerbseinkommen auszuschneiden.

Die neu zuständige Steuerkommissärin führte darauf eine Untersuchung mit Bezug darauf durch, welcher Arbeitgeber während der Erwerbstätigkeit in Frankreich den Lohn getragen habe. Am 28. Oktober 2013 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut und schied das Erwerbseinkommen des Pflichtigen teilweise nach Frankreich aus. Weiter wurden der Einkauf in die 2. Säule und der Beitrag an die 3. Säule a im Verhältnis der Einkünfte auf die Schweiz und Frankreich verlegt. Dies ergab folgende Veranlagung bzw. Einschätzung:

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern	
	Einkommen	Einkommen	Vermögen
	Fr.	Fr.	Fr.
steuerbares	135'300.-	137'800.-	992'000.-
satzbestimmendes	171'400.-	174'600.-	992'000.-.

C. Am 28. November 2013 erhoben die Pflichtigen Beschwerde bzw. Rekurs und beantragten, sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 121'800.- (direkte Bundessteuer) bzw. von Fr. 123'800.- (Staats- und Gemeindesteuern) zu veranlagern bzw. einzuschätzen, bei unverändertem satzbestimmenden Einkommen und Vermögensfaktoren, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Nach dem Präjudiz des Verwaltungsgerichts VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037 seien die Abzüge für die gebundene Selbstvorsorge in internationalen Verhältnissen nicht proportional aufzuteilen, sondern ausschliesslich der Schweiz zuzuweisen. Dies gelte auch hier für diese Beiträge als auch für die Verlegung der Abzüge für die Beiträge an die 2. Säule.

Das kantonale Steueramt beantragte am 14. Januar 2014 die Abweisung der Rechtsmittel. Da die Sozialversicherungsbeiträge des Pflichtigen auf dem gesamten Jahreseinkommen bei der D erhoben worden seien, seien nach einer Praxisanweisung des kantonalen Steueramts auch die Beiträge an die berufliche Vorsorge proportional den in- und ausländischen Einkünften zuzuweisen. Dies müsse auch für freiwillige Einkaufsbeträge sowie die Beiträge an die 3. Säule a gelten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schloss sich am 4. Februar 2014 mit Bezug auf die direkte Bundessteuer diesen Ausführungen an.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Natürliche Personen, die in der Schweiz wohnen oder ihren gesetzlichen Wohnsitz haben, sind laut Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) hier kraft persönlicher Zugehörigkeit für ihr gesamtes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig, mit Ausnahme von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten oder Liegenschaften ausserhalb der Schweiz. Die Aufzählung der Ausnahmen ist auf der Stufe des internen Kollisionsrechts abschliessend, indessen gehen weitergehende Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 6 N 1 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, 2001, Art. 6 N 3 DBG; BGr, 6. Mai 2008, 2C_276/2007, www.bger.ch). Für das kantonale Recht enthalten § 3 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) eine

gleichlautende Regelung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 5 N 23 StG).

Die Steuerausscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Liegenschaften im Verhältnis zum Ausland erfolgt gemäss Art. 6 Abs. 3 DBG nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung. Mithin gelten die Ausscheidungsregeln, welche das Bundesgericht in gesetzesvertretender Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot von Art. 46 Abs. 2 der alten Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) entwickelt hat, im Bereich der internationalen Steuerausscheidung kraft dieses Verweises auch als Bundesrecht. § 5 Abs. 3 StG enthält den gleichen Verweis mit Bezug auf das kantonale Recht.

Art. 17 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht vom 9. September 1966 (DBA-F, SR 0.672.934.91) schreibt vor, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden können, es sei denn, dass die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. Gemäss Abs. 2 (sog. Monteurklausel) können ungeachtet des Abs. 1 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

b) Es ist unbestritten, dass der Pflichtige trotz der Erwerbstätigkeit in Frankreich ab ... September 2010 weiterhin in der Schweiz ansässig war. Die Monteurklausel kommt nicht zur Anwendung, da der Lohn vom französischen Arbeitgeber getragen wurde. Nach Art. 17 Abs. 1 DBA-F ist demnach sein in Frankreich erzieltetes Einkommen nicht von der Schweiz zu besteuern und lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen.

2. a) Damit stellt sich die Frage, wie der Einkaufsbetrag an die 2. Säule sowie der Beitrag an die 3. Säule a international zu verlegen sind. Über die Verlegung von Abzügen enthält das DBA-F keine Vorschriften, weshalb kraft Verweisung in Art. 6 Abs. 3 DBG bzw. § 5 Abs. 3 StG primär auf die Ausscheidungsregeln abzustellen ist, welche das Bundesgericht zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot entwickelt hat. Der Verweis auf die bundesgerichtlichen Ausscheidungsregeln bezieht sich zwar lediglich auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Liegenschaften im Ausland. Für das Bundesrecht schreibt Art. 7 Abs. 1 DBG indessen allgemein den Grundsatz der unbedingten Befreiung mit Progressionsvorbehalt vor. Die Bestimmung ist offen formuliert; es besteht deshalb kein Grund, den Anwendungsbereich nur auf die in Art. 6 DBG erwähnten Fälle einzuschränken; vielmehr gilt der Grundsatz auch dann, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellung vorschreibt (Locher, Art. 7 N 6 DBG), Art. 213 Abs. 3 i.V.m. Art. 208 DBG schreibt damit übereinstimmend in Bezug auf die Sozialabzüge ausdrücklich vor, dass diese bei teilweiser Steuerpflicht anteilmässig gewährt werden. Das kantonale Recht enthält in § 6 Abs. 1 StG ebenfalls eine Vorschrift, nach welcher 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 entrichten, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht. Darüber hinaus schreibt die Bestimmung ausdrücklich vor, dass steuerfreie Beträge anteilmässig zu gewähren sind. Das Gesetz schreibt damit eine Verlegung der Abzüge vor, sodass hier sogar eine ausdrückliche Grundlage für die internationale Verlegung der Abzüge vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 7 N 15 ff. StG).

Nach dem Gesagten bestehen demnach gesetzliche Grundlagen zur Vornahme einer Verlegung von Abzügen bei internationalen Verhältnissen, und zwar auch bei der von einem DBA geforderten Ausscheidung eines unselbstständigen Erwerbseinkommens ins Ausland.

b) Beiträge an Sozialversicherungen (AHV/IV/EO/ALV) gehören zwar nach der Systematik der Steuergesetze zu den allgemeinen Abzügen (Art. 33 Abs. 1 lit. d und f DBG sowie § 31 Abs. 1 lit. d und f StG; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 19 N 6a; Philipp Betschart in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 24 N 12, auch zum Folgenden). Bei Unselbstständigwerbenden sind sie aber an die Erwerbstätigkeit geknüpft und deshalb

gleich wie die Berufskosten zu verlegen. Mithin sind Beiträge an Sozialversicherungen gleich wie Gewinnungskosten organisch mit bestimmten Einkünften verknüpft und kollisionsrechtlich folgerichtig diesen objektmässig zuzuweisen. Erfolgt die Berechnung der AHV-Beiträge aufgrund des weltweit erzielten Einkommens, sind demnach die Beiträge in einem ersten Schritt objektmässig diesem Einkommen und in einem zweiten Schritt proportional den in- und ausländischen Einkommensbestandteilen zuzuweisen (VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037, www.vgrzh.ch).

c) Bei Beiträgen an die berufliche Vorsorge (2. Säule) ist ähnlich wie bei den Sozialversicherungsbeiträgen vorzugehen (Betschart, § 24 N 13, auch zum Folgenden; vgl. Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Anwendungsfälle A.7.1.1 und A.7.2.1). Auch hier handelt es sich um allgemeine Abzüge, welche aber aufgrund ihres Bezugs zum Erwerbseinkommen bei Erwerbstätigen wie Gewinnungskosten objektmässig ausgeschieden werden. Bei Unselbstständigerwerbenden werden die Beiträge (ordentliche Beiträge und Beiträge für den Einkauf von Beitragsjahren) gleich wie das Erwerbseinkommen zugeteilt. Bei Selbstständigerwerbenden sind die Beiträge im Ergebnis gleich wie Geschäftsaufwand auszuschneiden. Dies ist für die interkantonale Ausscheidung seit längerem anerkannt (BGr, 15. März 2001, Pra 2001 Nr. 129 = StE 2001 A 24.32 Nr. 4). Das Steuerrekursgericht hat diese Praxis auch mit Bezug auf internationale Verhältnisse bestätigt, sofern auf dem ausländischen Einkommen schweizerische Vorsorgebeiträge geleistet wurden bzw. das Vorsorgeverhältnis das ausländische Einkommen umfasste (STRK I, 24. Juni 2008, 1 ST.2008.109; STRK I, 27. Mai 2013, 1 DB.2013.12/1 ST.2013.13).

d) Mit Bezug auf die Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (3. Säule a) hat das Verwaltungsgericht im bereits erwähnten Entscheid VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037, festgehalten, dass die Abzüge international in Abweichung von der bei interkantonalen Verhältnissen geltenden Regelung nicht proportional, sondern ausschliesslich dem in der Schweiz steuerbaren Einkommen zuzuweisen sind. Eine proportionale Ausscheidung der Beiträge würde nämlich dazu führen, dass der diese Vorsorgeform charakterisierende Steuervorteil je nach den konkreten Umständen teilweise oder vollständig wegfällt, oder dass dieser Vorteil sich gar ins Gegenteil – in eine steuerliche Mehrbelastung – wendet, was als nicht sachgerecht erscheint. Allerdings ist damit auch die zulässige Höhe des Abzugs allein aufgrund des schweizerischen Einkommens zu bestimmen.

3. Massgebend für die Verlegung der Beiträge an die berufliche Vorsorge ist demnach, ob das betreffende ausländische unselbstständigen Erwerbseinkommen in der 2. Säule versichert war.

Gemäss Ziff. 12 des "International Assignment Agreements" vom 1. Dezember 2010 verpflichtete sich die D, auch während der Erwerbstätigkeit in Frankreich weiterhin Arbeitgeberbeiträge an die Pensionskasse zu leisten. Nach einer Aufstellung des Pflichtigen wurden auf seinem französischen Lohn von September bis Dezember 2010 ordentliche Pensionskassenbeiträge von Fr. 4'931.- entrichtet. Weiter hat der Pflichtige eine Bestätigung des Bundesamts für Sozialversicherungen vorgelegt, gemäss welcher auf ihn während der Dauer der Erwerbstätigkeit in Frankreich weiterhin schweizerisches Sozialversicherungsrecht zur Anwendung gelangt (Art. 17 der Verordnung EWG Nr.1408/71 vom 14. Juni 1971). Daraus ergibt sich, dass das ausländische Einkommen in der Schweiz versichert war und er seine berufliche Vorsorge damit über sein gesamtes Erwerbseinkommen einheitlich aufbauen konnte.

Bei dieser Konstellation sind nach dem Gesagten nicht nur die ordentlichen Beiträge an die 2. Säule, sondern auch Einkaufsbeiträge anteilmässig auf das ausländische Einkommen zu verlegen. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen widerspricht diese Lösung nicht VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037, da in jenem Fall das ausländische Einkommen eben gerade nicht (weder in der 2. Säule noch im Rahmen des "grossen" Abzugs der 3. Säule a) versichert war. Der Sachverhalt unterscheidet sich damit in einem wesentlichen Punkt. Der angefochtene Entscheid ist deshalb diesbezüglich zu bestätigen.

4. Bei der beruflichen Selbstvorsorge ist wiederum auf das Präjudiz VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037 zu verweisen. Demnach ist entscheidend, dass der Pflichtige den "kleinen" Abzug geltend macht, welcher nicht nach der Höhe des unselbstständigen Erwerbseinkommens, geschweige des ausländischen Einkommens bemessen wird. Damit ist der gesamte Betrag auf die schweizerischen Einkommensbestandteile zu verlegen. Dies führt ohne Weiteres zur Gutheissung von Rekurs und Beschwerde in diesem Punkt.

5. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Aufgrund ihres weit überwiegenden Unterliegens ist den Pflichtigen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DB; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen
		Fr.
2010	steuerbar	133'700.-
	satzbestimmend	171'400.-.

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2010	steuerbar	136'200.-	992'000.-
	satzbestimmend	174'600.-	992'000.-.

[...]