

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2015.129

1 ST.2015.159

Entscheid

21. Oktober 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

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 2013 (7.8. - 31.12.) sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2013 (7.8. - 31.12.)**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war vom 1. Januar bis 6. August 2013 im europäischen Ausland ansässig und besuchte dort als Vollzeitstudent die Universität B. Am 7. August 2013 nahm er Wohnsitz in der Schweiz und trat eine unselbstständige Erwerbstätigkeit an.

Das kantonale Steueramt schätzte ihn am 15. Januar 2015 für die Steuerperiode 07.08.2013 – 31.12.2013 für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 23'800.- (satzbestimmend Fr. 59'400.-) und für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 23'400.- (satzbestimmend Fr. 58'500.-) und einem steuerbaren als auch satzbestimmenden Vermögen von Fr. 48'000.- ein.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 21. Januar 2015 je Einsprache und beantragte, auf die Hochrechnung des satzbestimmenden Einkommens aus dem steuerbaren Einkommen sei zu verzichten. Die Hochrechnung führe zu einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu Steuerpflichtigen in denselben Einkommensverhältnissen, welche das gesamte Jahr in der Schweiz wohnhaft gewesen seien. Das kantonale Steueramt hielt mit Einschätzungsvorschlag vom 9. März 2015 an seiner Auffassung fest, worauf der Pflichtige einen Einspracheentscheid verlangte. Am 8. Mai 2015 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Am 16. Juni 2015 erhob der Pflichtige Beschwerde bzw. Rekurs und wiederholte die Einspracheanträge, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Hätte er 2013 in der Schweiz studiert, hätte keine Hochrechnung stattgefunden. Demnach werde er nur deshalb schlechter behandelt, weil er von seinen Freizügigkeitsrechten gemäss dem Freizügigkeitsabkommen mit der EU Gebrauch gemacht habe. Eine solche Diskriminierung verstosse gegen das Freizügigkeitsabkommen. Das Diskriminierungsverbot sei aus eingehend dargelegten Gründen auch auf ihn als Schweizer Staatsbürger anwendbar. Objektive Rechtfertigungsgründe für die Ungleichbehandlung gäbe es

nicht. Bei einer Hochrechnung müsse das tatsächlich innerhalb eines Jahres erzielte Einkommen die Obergrenze für das satzbestimmende Einkommen darstellen.

Das kantonale Steueramt schloss am 13. Juli 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragte am 12. August 2015 ebenfalls Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Ausführungen des kantonalen Steueramts.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Die Steuerpflicht beginnt mit dem Tag, an dem der Steuerpflichtige in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nimmt oder in der Schweiz steuerbare Werte erwirbt (Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; § 10 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

Bei der direkten Bundessteuer wird die Einkommenssteuer für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (Art. 209 Abs. 1 DBG). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Abs. 2). Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, so wird die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Dabei bestimmt sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkommen nach dem auf zwölf Monate berechneten Einkommen; nicht regelmässig fliessende Einkünfte unterliegen der vollen Jahressteuer, werden aber für die Satzbestimmung nicht auf ein Jahreseinkommen umgerechnet (Abs. 3 Satz 1 und 2). Art. 209 DBG ist per 1. Januar 2014 durch den gleichlautenden Art. 40 DBG, in der Fassung vom 22. März 2013, ersetzt worden, kommt aber auf den vorliegenden Fall (Steuerperiode 2013) noch zur Anwendung.

Art. 63 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) enthält für die Staats- und Gemeindesteuern eine gleichlautende Regelung. Auch dieser Artikel ist per 1. Januar 2014 aufgehoben und durch Art. 15 Abs. 3 StHG (in der Fassung vom

22. März 2013) ersetzt worden. § 49 StG wiederholt die Regelung nochmals. Sie gilt im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern indessen nicht allgemein: Bei Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode seinen Wohnsitz hat (Art. 68 Abs. 1 Satz 1 StHG, in der Fassung vom 15. Dezember 2000). Hier gilt das Prinzip der Einheit der Steuerperiode; die Veränderung der persönlichen Zugehörigkeit bewirkt keine Unterteilung der Steuerperiode. Art. 63 Abs. 3 StHG bzw. § 49 Abs. 3 StG kommen im interkantonalen Verhältnis nicht zur Anwendung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 10 N 33 StG).

b) Bundesgesetze und Völkerrecht sind für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend (Art. 190 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV], in der Fassung vom 12. März 2000, in Kraft seit 1. Januar 2007). Diese Bestimmung statuiert ein Anwendungsgebot. Schwierigkeiten ergeben sich indessen bei einer Kollision zwischen Bundesgesetzen und unmittelbar anwendbarem Völkerrecht. Das Bundesgericht statuiert für diesen Fall den Grundsatz, dass das Völkerrecht grundsätzlich dem Landesrecht vorgeht, insbesondere wenn sich die völkerrechtliche Norm auf den Schutz der Menschenrechte bezieht, aber auch ausserhalb dieses Schutzbereichs, sodass eine damit im Widerspruch stehende Gesetzesbestimmung keine Anwendung finden kann. Dies gilt nach dem Bundesgericht insbesondere in Bezug auf das Diskriminierungsverbot in Art. 2 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999, in Kraft ab 1. Juni 2002 (FZA, SR 0.142.112.681) sowie in Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I FZA (BGE 136 II 241 = Pra 2010 Nr. 124).

2. Der Pflichtige beruft sich auf das Diskriminierungsverbot in Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 bzw. Art. 24 Anhang I FZA.

a) Die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmässig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, werden bei der Anwendung dieses Abkommens gemäss den Anhängen I, II und III nicht auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert (Art. 2 FZA).

Die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft bleiben von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. Insbesondere lassen die Bestimmungen dieses Abkommens die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegte Begriffsbestimmung des Grenzgängers unberührt (Art. 21 Abs. 1 FZA). Keine Bestimmung dieses Abkommens ist so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden (Art. 21 Abs. 2 FZA).

Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, darf aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei hinsichtlich seiner Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf die Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf die berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer (Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA). Ein Arbeitnehmer und seine Familienangehörigen geniessen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen (Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA).

b) Zunächst ist zu prüfen, ob das FZA durch den Zuzug des Pflichtigen als Schweizer Staatsbürger überhaupt tangiert wird und er damit in dessen Schutzbereich fällt.

Gemäss dem zitierten Bundesgerichtsentscheid finden die Bestimmungen des Abkommens nur bei Vorliegen eines grenzüberschreitenden Elements Anwendung (BGE 136 II 241 = Pra 2010 Nr. 124, E. 11.2). Der Wortlaut von Art. 2 FZA scheint zudem auszuschliessen, dass sich ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates gegen Vorschriften oder Praktiken des eigenen Staates wenden kann. Indessen können sich Staatsangehörige auch gegen das eigene Land auf den Grundsatz der Nichtdiskriminierung berufen, wenn die Fallkonstellation auf einem Sachverhalt des Abkommens beruht (Yvo Hangartner, Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit im Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft, AJP 2003, S. 257 ff., 262). Ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates kann sich damit auf Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA stützen, um gegenüber sei-

nem Heimatstaat eine Diskriminierung zu rügen, sofern er von den vom Abkommen und seinen Anhängen anerkannten Rechten und Freiheiten Gebrauch gemacht hat (vgl. den zitierten Entscheid des Bundesgerichts, E. 11.3).

Ein solcher Zusammenhang wurde dort bejaht mit Bezug auf einen Schweizer Staatsbürger, welcher in Frankreich Wohnsitz hatte, in der Schweiz einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachging und eine Diskriminierung im Bereich der Quellensteuer rügte. Der Aufenthalt in Frankreich und sein Status als Quellenbesteuerter stellten die Folge seines Gebrauchs von im FZA festgesetzten Rechten und Freiheiten dar.

c) Im vorliegenden Fall ist indessen kein solcher Bezug ersichtlich. Der Pflichtige ist als Schweizer Staatsbürger berechtigt, jederzeit in der Schweiz Wohnsitz zu nehmen (Art. 24 BV). Mithin machte er bei seinem Zuzug keinen Gebrauch von den im FZA garantierten Rechten und Freiheiten. Fragen könnte man sich allerdings, ob der Umstand, dass er aus einem EU-Mitgliedsstaat zuzog, den Sachverhalt zu einem solchen des FZA macht, beruhte doch sein zu Studienzwecken erfolgter Wegzug ins europäische Ausland und Aufenthalt dort unmittelbar auf Art. 24 Anhang I FZA (Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben). Dies ist zu verneinen. Die Ausnützung des FZA endete mit seinem Wegzug aus dem europäischen Ausland; ab diesem Zeitpunkt verlässt er den Geltungsbereich des FZA. Der Sachverhalt unterscheidet sich somit wesentlich von demjenigen im bundesgerichtlichen Leitentscheid, bei welchem der Status des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt, in welchem die kritisierten Quellensteuerbestimmungen auf ihn angewandt wurden, unmittelbar auf dem FZA beruhte.

Eine Vertragsberechtigung lässt sich auch nicht aus einem Vergleich mit einem Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der EU herleiten, welcher wie der Pflichtige nach einem Studienaufenthalt im europäischen Ausland in die Schweiz zuzieht, um hier einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachzugehen. Es steht ausser Frage, dass sich ein solcher im Vergleich zu ansässigen Inländern auf das FZA berufen könnte. Das Verbot der Inländerdiskriminierung greift aber nur, wenn sich ein Schweizer Steuerpflichtiger im Anwendungsbereich des FZA befindet. Bewegt er sich ausserhalb desselben, stellt sich die Frage der Gleichbehandlung unter dem FZA von vornherein nicht.

Damit gehen die auf das FZA beruhenden Rügen von vornherein fehl.

3. Selbst wenn aber das FZA auf ihn anwendbar wäre, würde ihm dies nicht weiterhelfen:

a) Das Bundesgericht fasst in zitierten Entscheid die Gemeinschaftsrechtsprechung im Bereich der direkten Steuern folgendermassen zusammen (E. 13): Diese stellt einen Anwendungsfall der allgemeinen Gleichbehandlungsvorschriften dar, die nicht nur die offenen Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit verbieten (direkte Diskriminierungen), sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen (indirekte Diskriminierungen). Gemäss dieser Rechtsprechung muss eine innerstaatliche Rechtsbestimmung jedenfalls dann als indirekt diskriminierend gelten, wenn sie nicht objektiv gerechtfertigt und verhältnismässig ist, soweit sie aufgrund ihrer Natur die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten mehr betreffen kann als die inländischen Staatsangehörigen und folglich die Gefahr besteht, dass sie hauptsächlich die Ersteren benachteiligt. Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften befand, selbst wenn die direkte Besteuerung in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten falle, müsse diese dennoch in Beachtung des Gemeinschaftsrechts erfolgen. Folglich hat jede offene oder versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterbleiben.

Der Gerichtshof präziserte, dass eine Diskriminierung im Sinne des Vertrages zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden vorliegen kann, wenn ungeachtet ihres ständigen Aufenthalts in verschiedenen Mitgliedstaaten feststeht, dass sich die beiden Kategorien von Steuerpflichtigen hinsichtlich des Gegenstands und des Inhalts der betreffenden innerstaatlichen Bestimmungen in einer vergleichbaren Situation befinden (E. 13.3).

Art. 21 FZA enthält indessen Vorbehalte, welche eine Einschränkung der Personenfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen können. Vorliegend von Bedeutung ist in erster Linie Art. 21 Abs. 2 FZA, wonach keine Bestimmung des Abkommens so auszulegen ist, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer einschlägigen Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich nicht in vergleichbaren Situationen befinden,

insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes. Der Verweis auf den Wohnsitz in Art. 21 Abs. 2 FZA bezieht sich in erster Linie auf die Quellenbesteuerung (Pascal Hinny, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, S. 183). Aus der Verwendung des Wortes "insbesondere" ist aber zu schliessen, dass auch andere steuerliche Sachverhalte eine Unterscheidung rechtfertigen können.

b) Gerügt wird vorliegend der Umstand, dass bei einer Begründung der persönlichen Zugehörigkeit unter dem Kalenderjahr das Einkommen ab Beginn der Steuerpflicht bis zum Jahresende zur Satzbestimmung hochgerechnet wird, während bei ganzjähriger Ansässigkeit, aber auch bei Kantonswechsel unter dem Jahr auf das effektive Einkommen abgestellt wird. Dies führt – bezogen auf das Kalenderjahr – bei gleichen Einkommen zu einer unterschiedlich hohen Besteuerung, wenn die Erwerbstätigkeit erst in der zweiten Jahreshälfte ausgeübt wird.

c) Dieser Umstand ist indessen unausweichliche Folge der zeitlichen Abgrenzung der Steuerhoheit und objektiv begründet:

aa) Die Hochrechnung zur Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens ist erforderlich, weil Steuertarife progressiv ausgestaltet sind, und sich der anwendbare Steuersatz nach dem steuerbaren Ganzjahreseinkommen bestimmt. Mit der Steuerprogression wird nach vorherrschender Auffassung dem in Art. 127 Abs. 2 BV vorgeschriebenen Leistungsfähigkeitsprinzip am besten Rechnung getragen (Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., 2012, S. 92). Das wird damit begründet, dass die subjektive Fähigkeit, Steuern zu zahlen, mit wachsendem Einkommen nicht linear, sondern überproportional anwächst. Zusätzliche Einkommensteile werden für die Bedürfnisbefriedigung weniger wichtig, der sogenannte Grenznutzen sinkt (BGr, 1. Juni 2007, 2P.43/2006, E. 8, www.bger.ch).

bb) Mit der Festsetzung des Beginns der Steuerperiode erst ab Begründung der Steuerpflicht berücksichtigt der Gesetzgeber, dass weder der Bund noch der Kanton vor dem Zuzug über die Steuerhoheit verfügt. Steuerhoheit ist Ausfluss der Gebietshoheit, d.h. der Herrschaftsgewalt über die im Gebiet des Gemeinwesens befindlichen Personen und Sachen (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., 2002, S. 43; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 3 – 15 StG

N 2). Die unterschiedliche Länge der Steuerperiode bei Ansässigen und zuziehenden Personen ist demnach Folge der zeitlichen Abgrenzung der Steuerhoheiten von Staaten und stellt von vornherein keine Diskriminierung dar. Der Umstand, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse des Pflichtigen während seines Aufenthalts im europäischen Ausland im Vergleich zu denjenigen eines ganzjährig in der Schweiz Ansässigen ausser Betracht bleiben, ist somit direkte Folge der Respektierung der Steuerhoheiten der involvierten Staaten.

Das erst ab Zuzug bis Ende der Steuerperiode zufließende Einkommen stellt Massstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in dieser verkürzten Steuerperiode dar. Die Hochrechnung dieses Einkommens zur Feststellung des Steuersatzes ist deshalb konsequent. Massgebend für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist zudem die Steuerperiode, nicht das Kalenderjahr. Eine Person, welche innerhalb der verkürzten Steuerperiode dasselbe Einkommen erwirtschaftet wie eine andere innerhalb einer ganzjährigen Steuerperiode, ist bezogen auf die massgebende Steuerperiode wirtschaftlich leistungsfähiger.

Die Verhältnisse vor und nach der Steuerperiode bleiben zudem auch bei Einschätzungen mit ganzjähriger Bemessungsperiode unberücksichtigt. Genauso wie dort Einkommen aus dem Vorjahr keine Rolle spielt, muss dies auch bei einer verkürzten Steuerperiode der Fall sein. In diesem Zusammenhang ist dem Pflichtigen zudem entgegen zu halten, dass nur in seinem speziellen Fall eine höhere Steuerbelastung resultiert. Steuerpflichtige, welche im Ausland ein höheres Einkommen erzielt haben als nach ihrem Zuzug in der Schweiz, erhalten mit der getroffenen Lösung einen Vorteil, bleibt doch ihr Auslandseinkommen bei der Satzbestimmung ausser Betracht. Dasselbe trifft zu, wenn der Steuerpflichtige vor Zuzug nicht regelmässig fliessende Einkünfte vereinnahmt hat; diese müssten nach der Lösung des Pflichtigen ebenfalls satzbestimmend berücksichtigt werden. Weiter ergeben sich praktische Probleme, fehlen doch der hiesigen Steuerbehörde Untersuchungsmittel mit Bezug auf die wirtschaftlichen Verhältnisse im Ausland vor Zuzug.

Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die vom Pflichtigen verlangte Art der Tarifbestimmung im schweizerischen Steuerrecht auch sonst nirgends vorgesehen ist. Eine Besteuerung des steuerbaren Einkommens in der verkürzten Steuerperiode zum Steuersatz des effektiven Einkommens im gesamten Kalenderjahr gibt es nicht. Insbe-

sondere erfolgt auch bei interkantonalem Wohnsitzwechsel die Besteuerung des gesamten Jahreseinkommens im Wohnsitzkanton am Ende des Jahres, was bei internationalen Sachverhalten eben gerade unmöglich ist. In der Verweigerung der vom Pflichtigen beantragten Art der Tarifbestimmung kann deshalb von vornherein keine Diskriminierung erblickt werden.

4. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 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 abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]