



Entscheid

22. Januar 2014

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) hat seinen Wohnsitz in C und ist dort hauptsteuerpflichtig. Trotz Aufforderung und Mahnung des Gemeindesteueramts reichte er keine Steuererklärung 2011 ein. Er wurde daher von diesem am 18. Juli 2012 für die Steuerperiode 2011 nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 22'000.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- veranlagt bzw. eingeschätzt.

B. Am 23. Juli 2012 reichte der Pflichtige eine ausgefüllte Steuererklärung 2011 samt Beilagen ein, worin er ein steuerbares Einkommen von Fr. 11'300.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 36'000.- deklarierte. Beigelegt war u.a. eine Bestätigung der D in E/USA über die Auszahlung einer Rente im Jahr 2011 von USD 107'159.-, die in der Deklaration nicht enthalten war.

Das kantonale Steueramt nahm die Steuererklärung 2011 als Einsprache entgegen und führte hinsichtlich der Besteuerung der genannten Rente in den USA eine Untersuchung durch. Darauf unterbreitete es einen Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag, der vom Pflichtigen abgelehnt wurde. Am 22. Juli 2013 wies es die Einsprache ab, indem es das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern gemäss Vorschlag auf Fr. 108'600.- (satzbestimmend Fr. 26'100.- bzw. Fr. 26'000.-) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 186'000.- (satzbestimmend Fr. 936'000.-) erhöhte. Dabei erfasste es die dem Pflichtigen ausgerichtete Rente mit umgerechnet Fr. 95'077.- zum Satz einer Jahresleistung von Fr. 12'510.-.

C. Hiergegen liess der Pflichtige am 19. August 2013 (Poststempel) Beschwerde bzw. Rekurs erheben und beantragen, das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern je auf Fr. 81'700.- (satzbestimmend Fr. 22'500.-) festzusetzen. Das steuerbare Vermögen blieb unbestritten. Zur Begründung verwies er auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA und machte gestützt darauf bei der Einkommensbesteuerung der Rente die Entlastung von

einem Drittel geltend. Ausserdem sei ihm eine Parteientschädigung zuzusprechen. Das kantonale Steueramt schloss am 16. September 2013 mit ergänzender Begründung auf Abweisung der Rechtsmittel.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Im angeordneten zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Der Pflichtige beantragt eventualiter (recte: zur Hauptsache) Rückweisung der Sache an die Vorinstanz, da sich das kantonale Steueramt in den Einspracheentscheiden mit seinen Vorbringen im Einspracheverfahren nicht rechtsgenügend auseinandergesetzt habe.

Der Vorwurf des Pflichtigen beschlägt seine Einwendung in der Eingabe vom 2. November 2012 bzw. 18. April 2013 des Einspracheverfahrens, wonach die Schweiz die im Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA vorgesehene Entlastung bei der Einkommenssteuer auch dann gewähren müsse, wenn die USA auf eine Besteuerung der streitigen Rente verzichten (Beachtung der so genannten virtuellen Doppelbesteuerung, vgl. E. 3.c). Zu diesem Einwand hat sich das kantonale Steueramt in den Einspracheentscheiden nicht geäussert. Es wurde ihm daher die Möglichkeit eingeräumt, dies im angeordneten zweiten Schriftenwechsel nachzuholen. Zwar hat es sich nun in der Duplik vom 20. November 2013 wiederum nicht entsprechend geäussert, jedoch ausgeführt, dass eine Entlastung nur bei tatsächlicher Doppelbesteuerung zu gewähren sei. Damit hat es aber immerhin indirekt kundgetan, dass eine Entlastung bei nur virtueller Doppelbesteuerung nicht zu gewähren sei. Demnach gilt die mangelhafte Begründung der Einspracheentscheide im vorliegenden Verfahren als geheilt, sodass kein Grund mehr für die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz besteht.

2. a) aa) Nach 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Diese als Einkommensgeneralklausel bezeichnete Bestimmung erfasst alle von aussen zufließenden Vermögenswerte ohne Rücksicht auf ihre Quelle. Hiervon kann nur abgewichen werden, wenn das Gesetz bestimmte Einkünfte ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt oder einer andern Besteuerungsordnung (Grundstückgewinnsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer) unterwirft. Ausdrückliche Ausnahmen von der Besteuerung finden sich vor allem in Art. 24 DBG. Aus diesem Grund lassen sich die steuerbaren Einkünfte nur durch Umschreibung der einkommenssteuerfreien Einkünfte bestimmen. Die in den Art. 17-23 DBG enthaltene Aufzählung verschiedener Arten von Wertzuflüssen, welche der Besteuerung als Einkommen unterliegen, konkretisiert zwar den Grundsatz der Einkommensgeneralklausel, sie ist jedoch nicht abschliessend. Art. 16 Abs. 1 DBG ist somit ein Auffangtatbestand, unter den Einkünfte fallen, welche sich nicht unter einen der in Art. 17-23 DBG genannten Tatbestände subsumieren lassen, die aber nicht von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 16 N 1 ff. DBG).

Sowohl einmalige wie periodische Wertzuflüsse fallen unter den Einkommensbegriff von Art. 16 Abs. 1 DBG, sodass auch Renten jeglicher Art steuerbar sind. In Art. 22 Abs. 1 DBG werden die Renten zwar insofern konkretisiert, als damit alle Renten und Kapitalzahlungen aus der Vorsorge erfasst werden, die auf dem schweizerischen Dreisäulenkonzept beruhen, d.h. aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV/IV, 1. Säule), aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gemäss Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) (2. Säule) und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge gemäss BVG (3. Säule a) stammen. Nicht unter die Besteuerung von Art. 22 Abs. 1 DBG fallen demgegenüber die ungebundene Selbstvorsorge (privates Sparen, Lebensversicherungen; 3. Säule b) und die ausserhalb des Dreisäulenkonzepts stehenden Sozialversicherungen (Kranken- und Unfallversicherungen, Erwerbsersatzordnung, Arbeitslosenversicherung etc.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 22 N 11 DBG). Dies bedeutet jedoch nicht, dass die diesbezüglichen Leistungen steuerfrei sind, werden sie doch entweder von Art. 23 DBG – im Fall von andern Erwerbsersatzeinkünften sowie Entschädigungen für die Beeinträchtigung der körperlichen Integrität

(lit. a und b) – oder von der Einkommensgeneralklausel gemäss Art. 16 Abs. 1 StG erfasst.

bb) Bei den Staats- und Gemeindesteuern verhält es sich gleich, da das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG) doch die gleiche Einkommenssteuerordnung wie das DBG mit im Wortlaut identischen Bestimmungen aufweist (§§ 16 Abs. 1, 22 Abs. 1, 23 lit. a und b StG).

b) Der Pflichtige, der in C sein Hauptsteuerdomizil hat, bezog im Jahr 2011 eine Rente von der D in E/USA, deren grundsätzliche Besteuerung als Einkommen bei der direkten Bundessteuer sowie den Staats- und Gemeindesteuern zu Recht auch vom Pflichtigen nicht bestritten wird. Dabei erfolgt die Besteuerung auf der Grundlage von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG, da die Rente weder aus der 1. noch der 2. Säule stammt und offenkundig auch keine Leistung der gebundenen Selbstvorsorge gemäss BVG darstellt.

Der Unterwerfung unter die Einkommenssteuer steht auch nicht entgegen, dass die im Jahr 2011 erfolgte Auszahlung von USD 107'159.- gemäss Bestätigung der D die Rentenbetreffnisse von insgesamt 7,6 Jahren (bis 2010) umfasst, ändert sich doch dadurch die Rechtsnatur der Rentenleistungen nicht, da es sich offensichtlich nur um die Nachzahlung von schon früher geschuldeten bzw. aufgelaufenen Rentenbetreffnissen handelt. Weil mit der Auszahlung wiederkehrende Rentenleistungen abgegolten wurden, ist deren Besteuerung als Einkommen aber immerhin nach Art. 37 DBG bzw. § 36 StG vorzunehmen. Gemäss diesen Bestimmungen sind zu den Einkünften gehörende Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen nämlich unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Steuersatz zu besteuern, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Dies ist ebenfalls nicht streitig und stimmt mit dem Vorgehen des kantonalen Steueramts in den Einspracheentscheiden überein.

Dergestalt, d.h. auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts, hat das kantonale Steueramt die Rentenauszahlung von USD 107'159.- korrekt mit umgerechnet Fr. 95'077.- (Jahresmittelkurs 0,887256) der Einkommenssteuer unterworfen und zum Satz einer jährlichen Leistung von Fr. 12'510.- (= Fr. 95'077.- : 7,6) erfasst.

c) Zu prüfen bleibt die allein streitige Frage, ob sich an der Besteuerung nach innerstaatlichem Recht etwas ändert, wenn das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 2. Oktober 1996 (DBA-USA) angewendet wird.

3. a) Laut Art. 19 Abs. 4 DBA-USA können Leistungen der Sozialversicherung und andere öffentliche Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat an eine im anderen Vertragsstaat ansässige natürliche Person zahlt, in diesem anderen Staat besteuert werden. Die Leistungen können jedoch auch im erstgenannten Vertragsstaat nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Leistung nicht übersteigen.

Der aus dieser Besteuerungskompetenz beider Staaten allenfalls resultierenden teilweisen Doppelbesteuerung ist in der Schweiz gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA-USA wie folgt Rechnung zu tragen: Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte, die nach Art. 19 Abs. 4 DBA-USA (Öffentlicher Dienst und Sozialversicherung) in den Vereinigten Staaten besteuert werden können, so gewährt die Schweiz eine Entlastung, die den Abzug der in den Vereinigten Staaten erhobenen Steuer und eine Befreiung von einem Drittel ($\frac{1}{3}$) des Nettobetrags dieser Einkünfte von der schweizerischen Steuer umfasst.

b) Der hier ansässige Pflichtige erhebt bei der Einkommensbesteuerung der streitbetroffenen Rente aus Sozialversicherung der USA Anspruch auf diese Entlastung von einem Drittel gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA-USA. Dem tritt das kantonale Steueramt entgegen mit dem Einwand, der Pflichtige habe die Rente in den USA gar nicht versteuern müssen, da die USA darauf wegen zu geringen Einkünften verzichtet hätten.

Zwar mag es zutreffen, dass die USA die fragliche Rente des Pflichtigen nicht der Einkommenssteuer unterwerfen, weil dessen steuerbares Einkommen in den USA (= adjusted gross income) unter einem gewissen Schwellenwert liegt (vgl. Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Band II, USA, N 119). Dementsprechend gesteht denn auch der Pflichtige ein, dass bei Auszahlung des streitbe-

troffenen Rentenbetrags keine Quellensteuer erhoben worden ist, auch wenn er unsicher ist, ob es letztlich bei der Steuerfreiheit bleiben wird. Indessen ist dies nicht von Belang:

c) Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA-USA besagt, dass die Entlastung von einem Drittel (vom Nettoertrag) der Einkünfte nach Art. 19 Abs. 4 lit. d DBA-USA – vorliegend die Rente des Pflichtigen –, bei der schweizerischen Einkommenssteuer nur schon dann zu gewähren ist, wenn die USA diese Einkünfte besteuern "**können**". Ob die USA von dieser Besteuerungskompetenz an der Quelle dann auch tatsächlich Gebrauch machen – beim Pflichtigen offenbar nicht – ist damit nicht massgebend. Denn mit der erwähnten Formulierung ist offenkundig, dass bei diesen Einkünften schon die so genannte virtuelle Doppelbesteuerung und nicht nur die tatsächliche Doppelbesteuerung vermieden werden soll, d.h. die Möglichkeit der Besteuerung durch die USA als Quellenstaat genügt, damit die Schweiz als Ansässigkeitsstaat die betroffenen Einkünfte freizustellen hat. Lassen die USA die erwähnten Einkünfte – aus welchen Gründen auch immer – unbesteuert, hat die Schweiz die streitige Entlastung demnach gleichwohl zu gewähren, auch wenn damit ein Drittel der Einkünfte steuerfrei bleibt.

Anders zu entscheiden wäre lediglich dann, wenn das DBA-USA für die fraglichen Einkünfte eine Bestimmung enthielte, wonach der von den USA steuerfrei gelassene Teil von der Schweiz als Ansässigkeitsstaat erfasst werden dürfte. Bei einer solchen Bestimmung – auch subject to-tax-Klausel genannt – handelt es sich um eine subsidiäre Zuordnungsregel zugunsten des Wohnsitzstaates, die immer dann Platz greifen würde, wenn der andere Vertragsstaat von der ihm zugewiesenen Besteuerung keinen Gebrauch macht. Indessen fehlt eine entsprechende Klausel im DBA-USA (anders als z.B. im DBA mit Deutschland, Art. 15 Abs. 3 Satz 2), sodass es bei der vorgeschriebenen Entlastung gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA-USA zu bleiben hat.

d) Ob dieses Resultat zu befriedigen mag, hat weder der Einzelrichter noch das kantonale Steueramt zu beurteilen, bildet es doch Ausfluss des DBA-USA und ist dieses Abkommen von den Veranlagungs-/Einschätzungs- bzw. Steuerjustizbehörden anzuwenden.

4. Demnach dringt der Pflichtige mit seinem Antrag auf teilweise Entlastung von der hiesigen Besteuerung grundsätzlich durch. Im Quantitativen hat er die Entlastung richtig ermittelt, d.h. ist die Entlastung auf dem Nettobetrag des ausbezahlten Betreffnisses von umgerechnet Fr. 95'077.- zu berechnen. Dieser Nettobetrag ergibt sich nach Abzug der US-Steuer von 15% mit Fr. 80'816.- und die für die Besteuerung verbleibende Summe mit Fr. 68'139.- (= Fr. 80'816.- ./ . ein Drittel). Die satzbestimmende jährliche Leistung beträgt in der Folge Fr. 8'966.- (= Fr. 68'139.- : 7,6). Dies führt zu den mit Beschwerde und Rekurs beantragten Einkommensfaktoren.

5. Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdegegnerin bzw. dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Diese haben dem Pflichtigen zudem angemessene Parteientschädigungen zu entrichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 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 gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif):

Steuerperiode		Einkommen
		Fr.
2011	steuerbar	81'700.-
	satzbestimmend	22'500.-.

2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2011	steuerbar	81'700.-	186'000.-
	satzbestimmend	22'500.-	936'000.-.

[...]