



Entscheid

18. April 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

1. **A**,
Im Ausland,
Steuergemeinde C,
2. **B**,
Im Ausland,
Steuergemeinde C,

vertreten durch D AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der oder die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) arbeiteten vom 1. Januar 2015 bis zum 30. Juni 2015 bei der D AG in Zürich bzw. als selbstständige Personalausbilderin in der Gemeinde C und Zürich. Per 1. Juli 2015 wurde der Pflichtige von seiner Arbeitgeberin nach Dänemark entsandt, wobei die Lohnzahlungen weiterhin durch die D AG in der Schweiz ausgerichtet wurden und der Pflichtige in Anwendung von Art. 12 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (SR 0.831.109.268) weiterhin dem schweizerischen System der sozialen Sicherheit unterworfen blieb (vgl. Lohnausweise sowie Ausscheidung Lohnneinkommen Pflichtiger). Die Pflichtigen meldeten sich auf dieses Datum hin gemeinsam von der bisherigen Wohnsitzgemeinde C ab und verlegten ihren Wohnsitz in eine vorgängig erworbene Eigentumswohnung in Dänemark. Die bis zu diesem Datum selbstbewohnte Liegenschaft in der Gemeinde C behielten die Pflichtigen in ihrem Eigentum. Im ersten Halbjahr 2015 kaufte sich der Pflichtige mit einem Betrag von Fr. 87'000.- in die Pensionskasse der D AG ein. Zudem zahlte er Fr. 1'464.- bzw. Fr. 5'304.- als Beiträge an die Säule 3a bei der Fisca Vorsorgestiftung der UBS AG bzw. bei der Generali Versicherung ein.

Im Rahmen der ihrer Steuererklärung 2015 beiliegenden interkantonal/internationalen Steuerauscheidung wiesen die Pflichtigen die Abzüge für den Einkauf in die Pensionskasse bzw. für die Beitragsleistungen an die Säule 3a vollumfänglich der Schweiz bzw. dem Kanton Zürich zu.

Mit Veranlagungsverfügung vom 28. März 2017 setzte die Steuerkommissarin das steuerbare bzw. satzbestimmende Einkommen für die direkte Bundessteuer auf Fr. 24'500.- bzw. Fr. 66'600.- fest. Gleichentags schätzte sie die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 24'800.- bzw. 67'500.- bei einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Vermögen von Fr. 495'000.- bzw. 593'000.- ein. In Abweichung von der Deklaration der Pflichtigen wies sie die Abzüge für den Einkauf in die Pensionskasse bzw. für die Beitragsleistungen an die Säule 3a nach Massgabe der in- und ausländischen

Einkünfte des Pflichtigen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit anteilmässig der Schweiz/dem Kanton Zürich bzw. Dänemark zu.

B. Die hiergegen erhobenen Einsprachen vom 26. April 2017, in welchen die Pflichtigen an der vollständigen Zuweisung der vorgenannten Vorsorgeabzüge an die Schweiz/den Kanton Zürich festgehalten und zudem eine anteilige Ausscheidung der Wertschriftenerträge ins Ausland beantragt hatten, hiess das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 10. Mai 2017 nur bezüglich des letzteren Punkts gut. Das steuerbare bzw. satzbestimmende Einkommen liess das kantonale Steueramt nach Durchführung einer neuen internationalen Steuerauscheidung sowohl für die direkte Bundessteuer 2015 als auch für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 unverändert, während es das steuerbare Vermögen für die Staats- und Gemeindesteuern von Fr. 495'000.- auf Fr. 439'000.- herabsetzte.

C. Mit Beschwerde/Rekurs vom 9. Juni 2017 hielten die Pflichtigen an der vollumfänglichen Zuweisung der Abzüge für den Einkauf in die Pensionskasse bzw. für die Beitragsleistungen an die Säule 3a an die Schweiz/den Kanton Zürich fest.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 10. Juli 2017 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schloss in ihrer Vernehmlassung vom 11. August 2017 ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde.

Zur hierauf eingereichten Stellungnahme der Pflichtigen vom 13. September 2017 liessen sich die Steuerbehörden nicht mehr vernehmen.

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Zwischen den Parteien ist die internationale Ausscheidung von nach Art. 33 Abs. 1 lit. d und e des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 31 Abs. 1 lit. d und e des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) abzugsberechtigten Einkäufen in die berufliche Vorsorge bzw. von Beiträgen an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) bei einem konkreten Sachverhalt strittig. Es handelt sich dabei um eine internationale Wohnsitzverlegung während des Kalenderjahrs von der Schweiz nach Dänemark mit gleichzeitiger dortiger Erwerbsaufnahme (Entsendung) unter Beibehaltung sowohl der sozialversicherungsrechtlichen Unterstellung als auch einer Liegenschaft in der Schweiz. Der Pflichtige veranlasste die Einzahlungen hierbei noch vor der Wohnsitzverlegung. Während sich die Steuerbehörden zur Begründung einer anteiligen Zuweisung dieser Abzüge auf Grundlage der Erwerbseinkommensanteile des Pflichtigen für seine Arbeitstätigkeit in der Schweiz und in Dänemark im Rahmen einer internationalen Steuerausscheidung auf die jüngere Rechtsprechung berufen, verfechten die Pflichtigen eine vollständige Zuweisung dieser Abzüge in die Schweiz/in den Kanton Zürich unter Hinweis auf das Gebot der Gleichbehandlung mit solchen Steuerpflichtigen, welche ohne Weiterbestand einer wirtschaftlichen Anknüpfung (z.B. infolge Grundeigentums) den Wohnsitz ins Ausland verlegen. Zudem verfechten sie unter Hinweis auf das Zu-/Abflussprinzip die ungeteilte Zuweisung dieser während der noch unbeschränkten Steuerpflicht getätigten Aufwendungen.

In einem ersten Schritt ist daher die einschlägige jüngere Rechtsprechung darzustellen, während in einem zweiten Schritt zu prüfen ist, ob und inwiefern die Zuweisungsregeln gemäss dieser Rechtsprechung auch beim vorliegenden Sachverhalt sowie unter Berücksichtigung allfälliger Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23. November 1973 (in der Fassung vom 4. Dezember 2012, SR.0.672.931.41, DBA-DK) anzuwenden sind.

2. a) Nachdem bereits die zürcherische Steuerjustiz sich verschiedentlich mit der internationalen Ausscheidung von Einkäufen in die berufliche Vorsorge bzw. von

Beiträgen an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) auseinandergesetzt und unterschiedlich beurteilt hatte (letztlich anteilmässige Zuweisung im ersteren, vollumfängliche Zuweisung an die Schweiz im letzteren Fall: StRG, 24. Juni 2008, 1 ST.2008.109; StRG, 18. Februar 2011, 1 DB.2010.205/1 ST.2010.286; StRG, 27. Mai 2013, 1 DB.2013.13/1 ST.2013.13, www.strgzh.ch; StRG, 4. März 2014, 1 DB.2013.239/1 ST.2013.278, www.strgzh.ch; VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037, www.vgrzh.ch; VGr, 19. November 2014, SB.2014.00024/00025, www.vgrzh.ch), schloss das Bundesgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung auf die anteilmässige Zuweisung beider Abzugsarten entsprechend den internationalen Erwerbseinkommensanteilen (BGr, 27. August 2015, 2C_95/2015 + 96/2015). All diesen Urteilen ist gemeinsam, dass die Steuerpflichtigen während der gesamten Steuerperiode ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz nach unilateralem Recht beibehalten bzw. doppelbesteuerungsrechtlich als allein in der Schweiz ansässig gegolten haben und damit – unter Vorbehalt der Zuweisung des Erwerbseinkommens für die Tätigkeit im Ausland an das Ausland gemäss den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen – in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig geblieben sind.

b) Das Bundesgericht begründet diese Zuweisung wie folgt: Die ordentlichen Beiträge Unselbstständigerwerbender an die Sozialversicherungen würden aus dem Erwerbseinkommen bezahlt, weshalb diese nach Praxis und einhelliger Lehre dem Erwerbseinkommen zuzuweisen seien. Abzüge für Beiträge an die gebundene Vorsorge stünden nur Erwerbstätigen offen, weshalb auch diese dem Erwerbseinkommen zuzurechnen seien. Auch wenn Beiträge an die gebundene Vorsorge sowie Einkäufe in die berufliche Vorsorge abweichend von den ordentlichen Sozialversicherungsbeiträgen nicht nach Prozenten des Einkommens berechnet, sondern innerhalb gesetzlich definierter Schranken (Maximalbetrag Säule 3a bzw. Einkaufsgrenze BVG) dem freien Entscheid des Steuerpflichtigen unterliegen würden, rechtfertige dies keine alleinige Zurechnung zum schweizerischen Erwerbseinkommen. Der Umstand, dass bei Auslandsbezug der Steuervorteil teilweise wegfallen könnte, sei nicht ausschlaggebend. Vielmehr führe eine internationale Steuerausscheidung der Abzüge immer dazu, dass Abzüge ganz oder teilweise ins Ausland ausgeschieden werden müssten, unabhängig davon, ob im Ausland eine Abzugsmöglichkeit effektiv bestehe. Werde im Ausland ein Abzug verweigert, könne das zwar zu einer effektiven Doppelbesteuerung führen. Es wäre aber inkonsequent und würde die Schweiz benachteiligen, wenn die vollen Abzüge in der Schweiz zulässig wären, die Einkommen aber nur teilweise in der Schweiz

erfasst würden. Zudem würde dies in den Fällen, in denen der ausländische Staat ebenfalls einen entsprechenden Abzug zulassen würde, zu einem doppelten Abzug führen. Es wäre auch unpraktikabel, die Abzugsfähigkeit in der Schweiz davon abhängig zu machen, ob im Ausland ein Abzug effektiv möglich sei. Die Praxis lasse daher auch im internationalen Verhältnis solche Abzüge nur proportional zum Erwerbseinkommen zu. Zudem lasse die Praxis auch bei einer sozialversicherungsrechtlichen Zuständigkeit eines anderen Entsendungsstaates (gemäss besonderer sozialversicherungsrechtlicher Regelungen als Folge des Freizügigkeitsabkommens mit der Europäischen Union) und steuerbarem Einkommen in der Schweiz im Verhältnis der im In- und Ausland liegenden Einkommen den Abzug für ausländische Formen der beruflichen und gebundenen Vorsorge zu, sofern diese den Anforderungen an die schweizerischen Säulen 2 und 3a entsprechen würden. Ein bloss anteilmässiger Abzug solcher Beiträge oder Einkäufe könne deshalb nicht als unbillig oder ungerecht betrachtet werden (BGr, 27. August 2015, 2C_95/2015 + 96/2015, E. 4.4 ff.).

3. Die Pflichtigen machen geltend, dass diese sich auf einen ganzjährigen Wohnsitz bzw. eine ganzjährige Ansässigkeit und damit verbunden auf eine ganzjährige unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz beziehende Rechtsprechung im Jahr eines internationalen Wohnsitzwechsels nicht anwendbar sei. Sie begründen dies damit, dass die unilaterale schweizerische bzw. zürcherische Praxis bei einem internationalen Wohnsitzwechsel mit umfassender Beendigung der schweizerischen Steuerpflicht Einkäufe/Einzahlungen in die 2./3. Säule während der unterjährigen schweizerischen Steuerpflicht vollumfänglich sowohl beim steuerbaren als auch beim satzbestimmenden Einkommen zum Abzug zulasse. Werde den Pflichtigen einzig aufgrund der nach dem Wegzug weiterbestehenden beschränkten wirtschaftlichen Anknüpfung durch blosses Grundeigentum in der Schweiz im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung ein lediglich proportionaler Abzug beim steuerbaren schweizerischen Einkommen nach Massgabe der in- und ausländischen Erwerbseinkommensanteile zugestanden, liege eine gemäss Art. 8 und 127 Abs. 2 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verfassungswidrige rechtsungleiche Behandlung vor.

a) Im Steuerrecht wird Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die in Art. 127 Abs. 2 BV statuierten Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Be-

steuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 137 I 145 E. 2.1). Für die Beurteilung, ob eine unzulässige Ungleichbehandlung vorliegt oder nicht, sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, unter sich zu vergleichen (vgl. BGE 137 I 145 E. 4.3.1).

b) aa) Besteht die Steuerpflicht (z.B. aufgrund eines Zuzugs in die Schweiz bzw. aufgrund eines Wegzugs aus der Schweiz, jeweils ohne vorherige oder weiterbestehende anderweitige steuerliche Anbindung) nur während eines Teils einer das Kalenderjahr umfassenden Steuerperiode, so wird die Steuer nach unilateralem schweizerischen Recht auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Dabei bestimmt sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf zwölf Monate berechneten Einkommen; nicht regelmässige Einkünfte unterliegen der vollen Jahressteuer, werden aber für die Satzbestimmung nicht in ein Jahreseinkommen umgerechnet (Art. 40 Abs. 3 DBG bzw. § 49 Abs. 3 StG). Dies gilt sinngemäss auch für die Abzüge (ausdrücklich § 49 Abs. 4 StG; für die direkte Bundessteuer siehe Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 40 N 20 ff. DBG, mit Hinweisen). Mit Weisung über die Umrechnung der Einkünfte und der Abzüge bei unterjähriger Steuerpflicht vom 6. Dezember 2002 (ZStB Nr. 49.2) hat das kantonale Steueramt diese gesetzlichen Grundlagen konkretisiert. So werden während der unterjährigen Steuerpflicht geleistete Einkaufsbeiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge bzw. geleistete Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Vorsorge (Säule 3a) gemäss Abschnitt D II. 6. im Rahmen der für die entsprechenden Abzüge geltenden gesetzlichen Voraussetzungen und umfangmässigen Beschränkungen vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Eine zusätzliche Umrechnung für die Steuersatzberechnung erfolgt nicht.

Hintergrund dieser Regelungen ist, dass die Schweiz bzw. der Kanton Zürich in diesen Konstellationen gegenüber dem Steuerpflichtigen nur während eines Teils der Steuerperiode über eine Steuerhoheit verfügen, während die Steuerhoheit in den anderen Teilen der Steuerperiode einem oder mehreren Drittstaaten zusteht. Der schweizerische bzw. zürcherische Steuerhoheitsträger ist daher grundsätzlich nicht

befugt, vom Steuerpflichtigen Auskünfte zu Steuerfaktoren einzufordern, welche sich ausserhalb der unterjährigen lokalen Steuerpflicht verwirklicht haben. Dementsprechend ist hinsichtlich der Einkünfte und Abzüge aufgrund des internationalen Wohnsitzwechsels allein keine internationale Steuerauscheidung durchzuführen (zu einer solchen wäre für die unterjährige Periode bis zum internationalen Wohnsitzwechsel nur im Fall einer bereits vorbestehenden ausländischen Anknüpfung [z.B. Ausscheidung ausländischer Grundbesitz] zu schreiten). Die für die unterjährige Steuerpflicht festgelegten Regelungen zielen in einem System periodischer Steuern mit progressivem Steuersatz unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vielmehr auf eine Gleichbehandlung mit während der ganzen Steuerperiode der schweizerischen bzw. zürcherischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen ab (vgl. König/Maduz, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 40 N 6 f. DBG, mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Soweit während der unterjährigen Steuerpflicht geleistete Einkaufsbeiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge bzw. geleistete Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Vorsorge (Säule 3a) vollumfänglich zum Abzug zugelassen werden, ist dies auf den Grundsatz der Gleichbehandlung mit während der ganzen Steuerperiode der schweizerischen bzw. zürcherischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen zurückzuführen.

bb) Bei einem internationalen Wohnsitzwechsel im Laufe eines Kalenderjahrs unter fortbestehender Beibehaltung einer wirtschaftlichen Steueranknüpfung in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich aufgrund von Grundeigentum handelt es sich aus steuerrechtlicher Sicht um einen grundlegend anderen Sachverhalt. Mit der Beibehaltung dieser wirtschaftlichen Anknüpfung verfügt die Schweiz gegenüber der steuerpflichtigen Person – trotz der konkurrierenden Steuerhoheit eines Drittstaats ab dem Datum des internationalen Wohnsitzwechsels – während der gesamten Steuerperiode über eine Steuerhoheit. Die Steuerperiode wird nach der zürcherischen Praxis in zeitlicher Hinsicht als eine ungeteilte ganzjährige Steuerperiode betrachtet, in welcher sich lediglich der Umfang der Steuerhoheit im Zeitpunkt des Wegzugs von einer grundsätzlich unbeschränkten zu einer grundsätzlich beschränkten vermindert (vgl. Merkblatt des kantonalen Steueramts über die zeitliche Bemessung bei Änderung der Steuerpflicht natürlicher Personen während der Steuerperiode im internationalen Verhältnis vom 21. September 2011, ZStB Nr. 49.3, Abschnitt A N 3). Aufgrund der für die ganze Steuerperiode geltenden Steuerhoheit sind die Steuerbehörden befugt, vom Steuer-

pflichtigen auch Auskünfte zu Steuerfaktoren einzufordern, welche sich in der Periode der bloss beschränkten lokalen Steuerpflicht auch ausserhalb der Schweiz verwirklicht haben. Dies befähigt die Steuerbehörden, nach unilateralem Recht bzw. in Anwendung der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen eine internationale Steuerauscheidung vorzunehmen und die Einkünfte und Abzüge nach den hierfür vorgesehenen Regeln den internationalen Steuerhoheitsträgern zuzuweisen. Es geht hierbei also nicht – wie in der vorstehend erörterten Konstellation – um Berechnungsregeln bezüglich Einkünften und Abzügen von unterjährig Steuerpflichtigen zwecks Gleichstellung mit während der ganzen Steuerperiode in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich Steuerpflichtigen, sondern um die richtige Verlegung dieser Einkünfte und Abzüge bei zwei oder mehreren konkurrierenden internationalen Steuerhoheiten.

c) Da die Verhältnisse bei einem internationalen Wohnsitzwechsel ohne vor- bzw. weiterbestehende wirtschaftliche Anknüpfung in der Schweiz sich von denjenigen mit einer solchen wirtschaftlichen Anknüpfung bei steuerrechtlicher Betrachtungsweise wesentlich unterscheiden, kann der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht als Begründung für eine vollständige Abzugsfähigkeit der geleistete Einkaufsbeiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge bzw. geleistete Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Vorsorge (Säule 3a) beim schweizerischen Einkommen im Rahmen einer internationalen Steuerauscheidung herangezogen werden.

4. Die Pflichtigen machen geltend, die streitbetroffenen Aufwendungen seien zu einem Zeitpunkt getätigt worden, in welchem sie noch unbeschränkt in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich steuerpflichtig gewesen seien. Dementsprechend seien diese im Rahmen einer unilateralen unterjährigen Veranlagung zufolge unbeschränkter Steuerpflicht bis zum Wegzugsdatum vollumfänglich, im Rahmen einer zweiten unterjährigen Veranlagung zufolge beschränkter Steuerpflicht ab Wegzugsdatum gar nicht zu berücksichtigen.

a) In der Lehre wird teilweise die – nicht weiter begründete – Ansicht vertreten, dass der Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht im internationalen Verhältnis stets zum Ende der einen und zum Beginn der anderen Steuerpflicht führe, weshalb es als zweckmässiger erscheine, die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht voneinander getrennt zu veranlagern (vgl. Oesterhelt/

Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 8 N 29 f. DBG mit Verweis auf Pachoud/de Vries Reilingh, in: Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2. A., 2017, Art. 8 N 24 DBG).

b) Eine solche Veranlagungs- bzw. Einschätzungsaufteilung in zwei unterjährige Steuerpflichten in Abweichung von der ganzjährigen Steuerpflicht gemäss zürcherischer Veranlagungs- bzw. Einschätzungspraxis drängt sich indes nicht auf. Dies zum einen schon deshalb, weil die für die herkömmliche unterjährige Steuerpflicht entwickelten Regeln insbesondere für die Ermittlung eines hypothetischen satzbestimmenden Einkommens nicht zur Anwendung gelangen könnten, da das tatsächliche satzbestimmende Einkommen aufgrund der anhaltenden Deklarationspflicht des Steuerpflichtigen bekannt ist. Nichts Anderes gilt für die Abzüge. Diese könnten im Rahmen von zwei sich folgenden unterjährigen Steuerpflichten nicht unbesehen von den Verhältnissen in der jeweilig anderen unterjährigen Steuerperiode einzig nach Massgabe der jeweiligen Dauer der einschlägigen unterjährigen Steuerperiode bzw. nach Massgabe des Abflusszeitpunkts in dieser einschlägigen Steuerperiode von den jeweiligen steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Vielmehr sind diese Abzüge im Rahmen einer internationalen Steuerauscheidung vielfach nach Massgabe der im In- und Ausland zuzuweisenden Anteile eines (spezifischen oder generellen) Gesamtjahreseinkommens unbesehen des Abflusszeitpunkts zu verlegen. Eine internationale Steuerauscheidung im Rahmen einer ganzjährigen Steuerpflicht erweist sich unter diesem Gesichtspunkt als praktikabler und führt zu einem präziseren Ausscheidungsergebnis aufgrund der tatsächlich ermittelten Gesamtjahreswerte.

5. Es sind auch keine anderen Gründe ersichtlich, weshalb die Rechtfertigung für eine proportionale Verlegung der streitbetroffenen Abzüge gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Jahr der Entsendung mit internationalem Wohnsitzwechsel und gleichzeitiger Verlegung des Arbeitsorts nicht stichhaltig wäre. Letztlich ist hinsichtlich der internationalen Ausscheidung von Erwerbseinkommen und der damit zusammenhängenden Abzüge nicht ausschlaggebend, aus welchem Grund die Schweiz bzw. der Kanton Zürich während eines Teils der ganzjährigen Steuerperiode die diesbezügliche Besteuerungshoheit verliert. Mit anderen Worten kommt es nicht darauf an, ob die schweizerische Besteuerungshoheit in Anwendung der Ausscheidungsregeln gemäss Doppelbesteuerungsabkommen als Folge der Geltung des Arbeitsortsprinzips allein

oder aber als Folge eines Ansässigkeitswechsels kombiniert mit einer Verlegung des Arbeitsorts zurückgedrängt wird.

6. a) Das DBA-DK weist dahingehend eine Besonderheit auf, als es in Abweichung von den üblichen von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen nebst dem regulären Abkommensbestand (Geltungsbereich/Definitionen/Zuteilungsregeln für bestimmte Einkommens-/Vermögens-/Gewinnbestandteile) in Art. 28 Abs. 3 DBA-DK entsprechend den Empfehlungen der OECD (vgl. hierzu Züger/von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 18 N 172 ff. OECD-MA) auch eine ausdrückliche Regelung betreffend die Abzugsfähigkeit von Beiträgen an anerkannte Vorsorgeeinrichtungen enthält. Demgemäss sind Beiträge, die von oder für Rechnung einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat Dienste leistet, an eine im anderen Vertragsstaat errichtete und dort steuerlich anerkannte Vorsorgeeinrichtung oder andere ähnlich Einrichtung, die Vorsorgepläne anbietet, entrichtet werden, für Zwecke der Ermittlung der im erstgenannten Staat von der natürlichen Person zu zahlenden Steuer und der Ermittlung der Unternehmensgewinne, die dort besteuert werden können, in gleicher Weise und unter den gleichen Bedingungen und Einschränkungen zu behandeln wie Beiträge, die an eine im erstgenannten Staat steuerlich anerkannte Vorsorgeeinrichtung gezahlt werden. Zusätzlich vorausgesetzt wird, dass eine natürliche Person vor der Aufnahme ihrer Tätigkeit in diesem Staat dort nicht ansässig war und schon vor diesem Zeitpunkt der Vorsorgeeinrichtung angehört hatte und eine gegenseitige Anerkennung der Vorsorgeeinrichtung besteht (vgl. hierzu die Aufzählung in Ziff. 1 des Protokolls in der Fassung vom 21. August 2009).

b) Soweit die bundesgerichtliche Praxis die international anteilmässige Verlegung von Einkäufen in die berufliche Vorsorge bzw. von Beiträgen an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) gemäss Erwerbseinkommensanteilen im In- und Ausland unbesehen von einschlägigen Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen als gerechtfertigt erachtet, muss dies umso mehr gelten, wenn wie vorliegend eine solche Bestimmung zwischen den Vertragsstaaten vereinbart worden ist. Zwar ist nicht zu übersehen, dass es im Fall eines internationalen Wohnsitzwechsels mit einhergehender Arbeitsaufnahme im Zuzugsstaat je nach Konstellation (vollständige oder nur teilweise Auflösung der Anbindung an den Wegzugsstaat) und Bemessungsregeln des

Zuzugsstaats für eine (allfällige) unterjährige Steuerpflicht auch bei Anwendung dieser DBA-Bestimmung nicht ausgeschlossen ist, dass diese Abzüge insgesamt international nicht vollständig oder aber mehr als einmal geltend gemacht werden können. Das Bundesgericht nimmt dies indes bewusst in Kauf.

7. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihnen die Zusprechung einer Parteientschädigung verwehrt (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).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]