

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.109 vom 18. April 2018

ZH Steuerrekursgericht, 2018-04-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2017.109

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.109 du 18 avril 2018

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.109 del 18 aprile 2018

Regeste

Internationale Steuerauscheidung eines Einkaufsbetrags in die 2. Säule sowie einer Einzahlung in die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) im Jahr einer internationalen 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 (Einzahlungen noch vor der Wohnsitzverlegung). Die von der jüngeren bundesgerichtlichen Rechtsprechung festgelegte anteilige Verlegung dieser Abzüge nach Massgabe des in- und ausländischen Erwerbseinkommens gilt auch bei dieser Sachverhaltskonstellation. Es liegt keine rechtsungleiche Behandlung im Vergleich mit solchen Steuerpflichtigen vor, welche mit dem internationalen Wohnsitzwechsel sämtliche steuerlichen Anknüpfungspunkte zur Schweiz bzw. zum Kanton Zürich verlieren und denen nach Praxis der zürcherischen Steuerbehörden diese Abzüge im Rahmen einer sog. unterjährigen Steuerpflicht vollumfänglich zugestanden werden. Letztere Praxis ist durch den Wegfall der Steuerhoheit und der damit verbundenen Auskunftsspflichten der Steuerpflichtigen für Vorgänge ausserhalb der unterjährigen Steuerperiode sowie durch den Aspekt der Gleichbehandlung mit während der ganzen Steuerperiode Steuerpflichtigen begründet. Die aufgrund des anhaltenden Grundeigentums fortbestehende ganzjährige Steuerpflicht hingegen ermöglicht es den Steuerbehörden, aufgrund der Deklarationspflicht eine exakte Zuweisung der streitbetroffenen Abzüge nach Massgabe der bekannten in- und ausländischen Erwerbseinkommensanteile durchzuführen. Ein Abweichen von der ganzjährigen Steuerperiode gemäss zürcherischer Praxis zugunsten zweier nachfolgender unterjähriger Steuerperioden mit unbeschränkter und nachfolgender beschränkter Steuerpflicht ist bereits aus Praktikabilitätsgründen abzulehnen. Die bundesgerichtliche Zuteilungsregel drängt sich umso mehr auf, als das Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark auch Regelungen betreffend Vorsorgebeiträge umfasst.

Erwägungen

E. 2

ST.2017.137

- 6 - 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.).

E. 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- 2 DB.2017.109 2 ST.2017.137

- 7 - 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 voll- umfänglich zum Abzug zugelassen. Eine zusätzliche Umrechnung für die Steuersatz- berechnung 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 2 DB.2017.109 2 ST.2017.137

- 8 - 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 Wohn- sitzwechsels 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 festge- legten Regelungen zielen in einem System periodischer Steuern mit progressivem Steuersatz unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leis- tungsfähigkeit vielmehr auf eine Gleichbehandlung mit während der ganzen Steuerpe- riode der schweizerischen bzw. zürcherischen Steuerhoheit unterworfenen Steuer- pflichtigen ab (vgl. König/Maduz, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 40 N 6 f. DBG, mit Hin- weisen 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 Gleich- behandlung mit während der ganzen Steuerperiode der schweizerischen bzw. zürche- rischen 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 Beibehal- tung dieser wirtschaftlichen Anknüpfung verfügt die Schweiz gegenüber der steuer- pflichtigen 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 zeitli- cher Hinsicht als eine ungeteilte ganzjährige Steuerperiode betrachtet, in welcher sich lediglich der Umfang der Steuerhoheit im Zeitpunkt des Wegzugs von einer grundsätz- lich 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- 2 DB.2017.109 2 ST.2017.137

- 9 - 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.

E. 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 veranlagen (vgl. Oesterheld/ 2 DB.2017.109 2 ST.2017.137

- 10 - 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 unbeschrieben von den Verhältnissen in der jeweiligen 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 Steuerabgrenzung im Rahmen einer ganzjährigen Steuerpflicht erweist sich unter diesem Gesichtspunkt als praktikabler und führt zu einem präziseren Abgrenzungsergebnis aufgrund der tatsächlich ermittelten Gesamtjahreswerte.

E. 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 Abgrenzung 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 Abgrenzungsregeln gemäss Doppelbesteuerungsabkommen als Folge der Geltung des Arbeitsortsprinzips allein 2 DB.2017.109 2 ST.2017.137

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

E. 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 Vorsorgeplätze 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 2 DB.2017.109 2 ST.2017.137

- 12 - 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.

E. 7

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsmässig 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).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.