

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00099 vom 17. März 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-03-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2009.00099](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00099)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00099 du 17 mars 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00099 del 17 marzo 2010

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2004 | AHV-Beiträge von Nichterwerbstätigen AHV-Beiträge von nichterwerbstätigen Personen stellen keine Gewinnungskosten, sondern allgemeine Abzüge im Sinn von § 31 Abs. 1 lit. d StG und Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG dar, auch wenn sie insofern in einem Zusammenhang zum Einkommen stehen, als sie auf der Grundlage dieses Einkommens erhoben werden, welches sie auch wirtschaftlich schmälern. Sie weisen somit zwar eine gewisse Ähnlichkeit mit Gewinnungskosten auf. Da sie aber aufgrund des Gesamteinkommens berechnet werden, fehlt bereits der qualifiziert enge Konnex zu einem bestimmten Einkommensteil, weshalb es nicht möglich ist, sie einem bestimmten Einkommensteil zuzurechnen (E. 3.2.1). Die quotenmässige Ausscheidung verletzt weder den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 und Art. 9 BV; E. 3.2.2) noch das Rechtsgleichheitsverbot (Art. 8 BV; E. 3.2.3).  
Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Natürliche Personen, die im Kanton Zürich wohnen oder hier ihren gesetzlichen Wohnsitz haben, sind laut § 3 Abs. 1 StG im Kanton für ihr gesamtes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig. Besitzen solche Personen Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Liegenschaften ausserhalb des Kantons, so werden nach § 5 Abs. 1 StG diejenigen Teile ihres Einkommens und Vermögens, welche auf diese Werte entfallen, im Kanton nicht besteuert. Dabei erfolgt die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Liegenschaften im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland gemäss § 5 Abs. 3 StG nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung. Dergestalt werden im Verhältnis zu anderen Kantonen die vom Bundesgericht in gesetzesvertretender Rechtsprechung zum 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) entwickelten Ausscheidungsregeln für Betriebsstätten und Liegenschaften zu solchen des (internen) kantonalen Rechts. Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten sodann kraft § 6 Abs. 1 StG ihre Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht; steuerfreie Beträge werden ihnen anteilmässig gewährt. Diese Vorschrift ist nach der Rechtsprechung nicht nur im interkantonalen, sondern auch im internationalen Verhältnis anwendbar (vgl. zur gleich lautenden früheren Bestimmung von § 7 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 [aStG]: RB 1993 Nr. 14 = StE 1994 B 11.3 Nr. 9; zum interkantonalen Verhältnis: Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000, §

19 Ziff. 28 ff.). Mithin sind steuerfreie Beträge auch im internationalen Verhältnis anteilmässig auf die beteiligten Staaten zu verlegen, sofern nicht übergeordnetes Recht eine abweichende Ordnung verlangt. Dies ist vorliegend mangels Regelung der Zuweisung von Abzügen im Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D; SR 0.672.913.62) sowie im Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-USA; SR 0.672.933.61) nicht der Fall. Der in § 6 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz StG verwendete Begriff der "steuerfreien Beträge" erscheint als zu eng (so schon RB 1993 Nr. 14 = StE 1994 B 11.3 Nr. 9 zu § 7 Abs. 1 aStG). Er umfasst dem Wortsinn nach offenkundig nicht nur eigentliche Steuerfreibeträge und Sozialabzüge. Vielmehr fallen darunter alle Abzüge, die nicht als Gewinnungskosten organisch mit bestimmten Einkünften verknüpft und kollisionsrechtlich folgerichtig diesen objektmässig zuzuweisen sind (Höhn/Mäusli, § 19 Ziff. 4 ff.), sondern als "allgemeine Abzüge" anorganischen Charakter aufweisen und daher auf die beteiligten Gemeinwesen proportional verlegt werden müssen (Höhn/Mäusli, § 19 Ziff. 28 ff.; BGE 104 Ia 256 E. 4; VGr, 3. März 2004, SB.2003.00057, E. 1, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

### **E. 3.1**

Umstritten ist im vorliegenden Fall, ob AHV-Beiträge von Nichterwerbstätigen als Gewinnungskosten oder als "allgemeine Abzüge" zu qualifizieren und ob sie objektmässig quotenmässig den beteiligten Gemeinwesen zuzuweisen sind. Die Vorinstanzen verneinten den Gewinnungskostencharakter und ordneten die AHV-Beiträge von Nichterwerbstätigen den allgemeinen Abzügen zu, die in aller Regel quotenmässig auszuschneiden seien. Von dieser Grundregel sei vorliegend nicht abzuweichen, weil keine besondere Nähe zu einer bestimmten Einkunft eine andere Sichtweise erheische und die Pflichtigen keine wichtigen Gründe für eine Ausnahme vorgebracht hätten. Die Pflichtigen wenden dagegen ein, dass die AHV-Beiträge auch bei Nichterwerbstätigen in direktem Zusammenhang mit der Finanzierung der AHV-Renten stehen, dass im Ausland kein Abzug von AHV-Beiträgen möglich sei und diese bei einer quotenmässigen Ausscheidung somit verloren seien und dass damit eine willkürliche Ungleichbehandlung gegenüber den AHV-Abzügen von Erwerbstätigen vorliege.

### **E. 3.2.1**

Unter Gewinnungskosten versteht man nicht sämtliche Ausgaben, die mit der Erzielung der Einkünfte in irgendeinem Zusammenhang stehen oder die anlässlich der Einkommenserzielung verausgabt worden sind, sondern nur die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen (Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]; § 25 StG; BGr, 22. April 2009, 2C\_14/2009, E. 2.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGr, 25. Januar 2007, 2P.251/2006 = StE 2007 B 22.3 Nr. 93). Verlangt wird somit ein qualifiziert enger, d.h. rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Einkommensart andererseits (BGE 124 II 29 E. 3a; RB 1999 Nr. 136 = StE 1999 B 22.3 Nr. 68 = ZStP 1999, 306; vgl. auch VGr, 20. Mai 2009, SB.2008.00124, E. 2.2, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); RB 1991 Nr. 21; Philip Funk, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen – Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, ASA 58,

S. 305 ff. ). Sodann müssen den Aufwendungen, damit Gewinnungskosten abgezogen werden können, auch zugehörige Einkünfte gegenüberstehen, und zwar in derselben Steuerperiode (RB 1999 Nr. 136 = StE 1999 B 22.3 Nr. 68 = ZStP 1999, 306). Eine Berücksichtigung von Gewinnungskosten findet grundsätzlich nicht statt, wenn die entsprechenden Einkünfte erst in einer späteren Periode zufließen (BGr, 20. Dezember 1985, ASA 56, 132 = StE 1987 B 23.45 Nr. 1; RB 1994 Nr. 37 = StE 1994 B 21.2 Nr. 7 = ZStP 1995, 55). Wie die Rekurskommission zutreffend festgestellt hat, stellen Beiträge von nichterwerbstätigen Personen an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung keine Gewinnungskosten, sondern allgemeine Abzüge im Sinn von § 31 Abs. 1 lit. d StG und Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG dar, auch wenn sie insofern in einem Zusammenhang zum Einkommen stehen, als sie auf der Grundlage dieses Einkommens erhoben werden, welches sie auch wirtschaftlich schmälern. Sie weisen somit zwar eine gewisse Ähnlichkeit mit Gewinnungskosten auf. Da sie aber aufgrund des Gesamteinkommens berechnet werden, fehlt bereits der qualifiziert enge Konnex zu einem bestimmten Einkommensteil, weshalb es nicht möglich ist, sie einem bestimmten Einkommensteil zuzurechnen. Mangels eines solchen qualifiziert engen Zusammenhangs können die AHV-Beiträge – entgegen der Ansicht der Pflichtigen – nicht zu den Aufwendungen für die Vermögensverwaltung gezählt werden. Wegen des Periodizitätsprinzips können sie auch nicht als Gewinnungskosten einer gegebenenfalls zukünftig ausbezahlten Rente betrachtet werden. Der Vergleich mit dem Abzug der Beiträge an die berufliche Vorsorge scheitert daran, dass diese Beiträge in der Regel in enger Beziehung zu einem Erwerbseinkommen stehen und somit einer Einkommensquelle eindeutig zugeordnet werden können (vgl. BGr, 15. Oktober 1996, StE 1998 A 24.42.4 Nr. 1). Wichtige Gründe, die eine Ausnahme rechtfertigten, wurden nicht dargelegt (BGr, 8. November 1985, StE 1987 A 24.42.6 Nr. 2). Nichts an dieser Beurteilung ändert die Tatsache, dass die Beschwerdeführer von Gesetzes wegen obligatorisch bei der AHV/IV versichert sind und ihre Beiträge durch eine Verfügung festgesetzt werden, lässt sich doch auch daraus kein qualifiziert enger Zusammenhang zu einem bestimmten Einkommensteil herstellen.

### **E. 3.2.2**

In der quotenmässigen Ausscheidung vermag das Verwaltungsgericht sodann entgegen der Auffassung der Pflichtigen keine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 und Art. 9 BV) zu erblicken. Im Gegenteil dient die lediglich proportionale Gewährung des Abzugs gerade der Verwirklichung des Grundsatzes der gleichmässigen Besteuerung, da andernfalls ausschliesslich im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz steuerpflichtige Personen in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen vom Kanton Zürich bzw. von der Schweiz höher besteuert würden.

### **E. 3.2.3**

Das in Art. 8 Abs. 1 BV verankerte Rechtsgleichheitsgebot wird verletzt, wenn rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist oder Unterscheidungen unterlassen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 132 I 157 E. 4.1; 122 I 18 E. 2b/cc). Die Berufung auf Rechtsgleichheit scheitert schon daran, dass AHV-Beiträge von erwerbstätigen und nichterwerbstätigen Personen insbesondere wegen der unterschiedlichen

Berechnungsgrundlagen unterschiedliche Sachverhalte sind, die infolgedessen in interkantonalen sowie internationalen Verhältnissen unterschiedlich auszuscheiden sind und somit angesichts der unterschiedlichen Steuerhoheiten auch unterschiedlich besteuert bzw. zum Abzug zugelassen werden können (vgl. BGE 121 I 75). Wohl ist den Pflichtigen darin beizupflichten, dass die AHV-Beiträge sowohl von erwerbstätigen als auch von nichterwerbstätigen Personen der Finanzierung der AHV-Rente dienen. Angesichts des erheblichen sachlichen Unterschiedes, dass AHV-Beiträge von Nichterwerbstätigen keiner bestimmten Einkommensquelle zugeordnet werden können, während sie bei erwerbstätigen Personen in einem qualifiziert engen Zusammenhang zum Erwerbseinkommen stehen, kommt eine Gleichbehandlung nicht in Betracht. Ansonsten würde Ungleiches sachwidrig gleich behandelt, insbesondere kann es nicht im Belieben der nichterwerbstätigen steuerpflichtigen Person stehen, welcher Einkommensquelle die geleisteten AHV-Beiträge quasi als Gewinnungskosten objektmässig zuzurechnen wären. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist die volle steuerliche Absetzbarkeit der AHV-Beiträge nicht Bedingung für die spätere Besteuerung der Leistungen. Im Übrigen wird der Grundsatz, dass die Beiträge an die AHV/IV in vollem Umfang absetzbar, dafür aber die Leistungen voll steuerbar sind, allein durch die quotenmässige Ausscheidung noch nicht tangiert, sondern erst dann, wenn ein anderes beteiligtes Gemeinwesen den proportionalen Abzug verweigert. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet der Einzelrichter :

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