

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00037 vom 21. September 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-09-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00037

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00037 du 21 septembre 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00037 del 21 settembre 2011

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2007 | Abzugsfähigkeit von AHV- und Säule 3a-Beiträge im internationalen Verhältnis Die Pflichtige hatte in der Steuerperiode 2007 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in Zürich und war gestützt auf § 3 Abs. 1 StG hier unbeschränkt steuerpflichtig. Während dieser Periode hat die Pflichtige auch Einkünfte als Künstlerin aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Ausland erzielt (E. 2.2). Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten 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 grundsätzlich anteilmässig gewährt (E. 3.1). Bezüglich der AHV-Beiträge erweist sich die proportionale Zuweisung dieser Abzüge auf die in- und ausländischen Einkünfte als sachgerecht (E. 3.2.1). Die von den Vorinstanzen vorgenommene proportionale Ausscheidung der Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge führt dazu, dass der diese Vorsorgeform charakterisierende Steuervorteil je nach den konkreten Umständen teilweise oder vollständig wegfällt oder dass dieser Vorteil sich gar ins Gegenteil - in eine steuerliche Mehrbelastung - wendet. Aus diesen Gründen erscheint es sachgerechter, in Abweichung von der bei interkantonalen Verhältnissen sinnvollen Regelung die Abzüge für die gebundene Selbstvorsorge in internationalen Verhältnissen nicht proportional, sondern ausschliesslich dem in der Schweiz steuerbaren Einkommen zuzuweisen. Allerdings ist damit auch die Höhe des zulässigen Abzugs allein aufgrund des schweizerischen Einkommens zu bestimmen (E. 3.2.2). Teilweise Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Staats- und Gemeindesteuern 2007 Abzugsfähigkeit von AHV- und Säule 3a-Beiträge im internationalen Verhältnis Die Pflichtige hatte in der Steuerperiode 2007 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in Zürich und war gestützt auf § 3 Abs. 1 StG hier unbeschränkt steuerpflichtig. Während dieser Periode hat die Pflichtige auch Einkünfte als Künstlerin aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Ausland erzielt (E. 2.2). Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten 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 grundsätzlich anteilmässig gewährt (E. 3.1). Bezüglich der AHV-Beiträge erweist sich die proportionale Zuweisung dieser Abzüge auf die in- und ausländischen Einkünfte als sachgerecht (E. 3.2.1). Die von den Vorinstanzen vorgenommene

proportionale Ausscheidung der Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge führt dazu, dass der diese Vorsorgeform charakterisierende Steuervorteil je nach den konkreten Umständen teilweise oder vollständig wegfällt oder dass dieser Vorteil sich gar ins Gegenteil - in eine steuerliche Mehrbelastung - wendet. Aus diesen Gründen erscheint es sachgerechter, in Abweichung von der bei interkantonalen Verhältnissen sinnvollen Regelung die Abzüge für die gebundene Selbstvorsorge in internationalen Verhältnissen nicht proportional, sondern ausschliesslich dem in der Schweiz steuerbaren Einkommen zuzuweisen. Allerdings ist damit auch die Höhe des zulässigen Abzugs allein aufgrund des schweizerischen Einkommens zu bestimmen (E. 3.2.2). Teilweise Gutheissung. Stichworte: AHV-BEITRÄGE BVG DOPPELBELASTUNG DOPPELBESTEuerung DOPPELBESTEuerungSABKOMMEN (DBA) DOPPELBESTEuerungSVERBOT INTERNATIONALE STEUERAUSSCHIEDUNG INTERNATIONALES STEUERRECHT KÜNSTLER/-IN OECD-MUSTERABKOMMEN SÄULE 3A

E. 2.1

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. 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).

E. 2.2

Die Pflichtige hatte in der Steuerperiode 2007 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in Zürich und war gestützt auf § 3 Abs. 1 StG hier unbeschränkt steuerpflichtig. Während dieser Periode hat die Pflichtige auch Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Ausland erzielt. Diese ausländischen Einkünfte stammten aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Art. 17 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen von 1992 erlaubt in derartigen Fällen dem Auftrittsstaat die (Quellen-)Besteuerung. Die mit den entsprechenden Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stimmen in dieser Hinsicht mit Art. 17 Abs. 1 OECD-MA überein. Damit sind die Voraussetzungen zur Vornahme einer Ausscheidung erstellt: Auch wenn § 5 StG lediglich die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausdrücklich regelt, sind damit nicht sämtliche möglichen Ausscheidungsfälle abschliessend aufgezählt (vgl. im Resultat BGr, 6. Mai 2008, 2C_276/2007). Ebenso wenig lässt sich aus dem verwaltungsgerichtlichen Entscheid vom 17. März 2010 (SB.2009.00099) ableiten, die Aufzählung in § 5 StG sei als abschliessend zu betrachten.

Die Ausscheidung der Einkünfte der Pflichtigen hat ohnehin aufgrund des internationalen Sachverhalts und im Licht der Zuweisungsregeln der Doppelbesteuerungsabkommen zu erfolgen.

E. 3

SÄULE Rechtsnormen: Art. 8 Abs. I BV § 3 Abs. I StG § 5 Abs. I StG § 5 Abs. III StG § 6 Abs. I StG § 22 Abs. I StG § 31 Abs. I lit. d StG Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 2 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SB.2011.00037 Urteil der 2. Kammer vom 21. September 2011 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiberin Silvia Hunziker. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2007, hat sich ergeben: I. Die geschiedene A deklarierte für die Steuerperiode 2007 ein steuerbares Einkommen von Fr. ..., wobei Fr. ... auf Einkünfte im Ausland entfielen, Fr. ... auf solche in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich. Hiervon abweichend schätzte der Steuerkommissär die Pflichtige am 22. März 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... zum Satz von Fr. ... ein und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. Dabei wies er neben anderen, hier nicht mehr interessierenden Korrekturen die Beiträge für die AHV und die Säule 3a proportional den in- und ausländischen Einkünften zu. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 11. August 2010 ab. II. Den von der Pflichtigen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 18. Februar 2011 ab. III. Hiergegen liess die Pflichtige mit Eingabe vom 30. März 2011 Beschwerde an das Verwaltungsgericht erheben, dem sie beantragte, das steuerbare Einkommen sei auf Fr. ... (satzbestimmend: Fr. ...) festzusetzen. Ausserdem verlangte sie die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt im Wesentlichen unter Hinweis auf die Begründung des angefochtenen Entscheids auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Steuerrekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). 2.

E. 3.1

Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten 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 grundsätzlich anteilmässig gewährt. 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 (Philipp Betschart, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 24 N. 9), sondern als "allgemeine Abzüge" anorganischen Charakter aufweisen und daher auf die beteiligten Gemeinwesen proportional verlegt werden müssen (Betschart, § 24 N. 38; BGE 104 Ia 256 E. 4; VGr, 3. März 2004, SB.2003.00057, E. 1; VGr, 17. März 2010, SB.2009.00099).

E. 3.2

Die Vorinstanzen haben in einem ersten Schritt von den ausländischen Bruttoeinkünften der Pflichtigen die diesen direkt zuordenbaren Gewinnungskosten in Abzug gebracht. Dies ist entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht zu beanstanden und entspricht der dargelegten Rechtsprechung (vgl. E. 3.1). Hernach errechneten die Vorinstanzen die prozentuale Verteilung der Einkünfte (60,88 % Schweiz / 39,12 % Ausland). In diesem rechnerisch unbestrittenen Verhältnis wurden die weiteren, nur indirekt zuordenbaren Kosten, insbesondere die umstrittenen Beiträge für die AHV und die 3. Säule, je den Einkünften der Schweiz und dem Ausland zugewiesen.

E. 3.2.1

Bezüglich der AHV-Beiträge ist dieses Vorgehen nicht zu beanstanden: Abzugsfähig von den Erwerbseinkünften sind gestützt auf § 31 Abs. 1 lit. d StG die Beiträge an die schweizerische Sozialversicherung. Derartige Aufwendungen stellen gemäss ständiger Rechtsprechung nicht eigentliche Gewinnungskosten dar, sondern sogenannte "allgemeine Abzüge" im Sinn von § 31 StG (RB 2005 Nr. 84 = StE 2005 B 21.2 Nr. 21; Betschart, § 24 N. 12). Die Berechnung der AHV-Beiträge erfolgt unbestrittenermassen aufgrund des weltweit erzielten Einkommens und schmälert damit nicht nur das schweizerische, sondern auch das ausländische Einkommen. Eine objektmässige Zuweisung dieser Abzüge allein auf das schweizerische Einkommen erscheint allein schon aus diesem Grund nicht als angezeigt. Vielmehr ist die proportionale Zuweisung dieser Abzüge auf die in- und ausländischen Einkünfte sachgerecht. Gründe, welche ein Abweichen von dieser bei interkantonalen Verhältnissen üblichen Vorgehensweise nahelegen würden, sind nicht ersichtlich. Insbesondere steht einer solchen Rechtsanwendung weder das "Freizügigkeitsabkommen EU/EFTA" noch die "EWG-Verordnung 108/71" entgegen. Die letztgenannte Verordnung regelt einzig die anzuwendenden sozialversicherungsrechtlichen Normen, nicht aber die Besteuerung der Beiträge an die Sozialversicherungen. Ebenso wenig wird durch diese Besteuerung das in Art. 8 Abs. 1 BV verankerte Rechtsgleichheitsgebot verletzt.

E. 3.2.2.1

Die steuerliche Behandlung der Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge gründet auf einer ähnlichen gesetzlichen Grundlage wie diejenige der AHV-Beiträge. So stellen auch diese Abzüge grundsätzlich "allgemeine Abzüge" im Sinn von § 31 StG dar (vgl. Betschart, § 24 N. 13), was eine Gleichbehandlung der Abzüge auch bei internationalen Sachverhalten nahelegen würde. Indessen bezweckt die gebundene Selbstvorsorge – anders als die staatliche Alters-, Hinterlassen- und Invalidenversicherung – eine rein individuelle Selbstvorsorge. Diese ist als Teil des

schweizerischen "3-Säulenkonzept" für die Alters-, Hinterbliebenen- und Invalidenvorsorge der Schweiz aufgrund eines entsprechenden verfassungsmässigen Auftrags (Art. 111 Abs. 1 BV) verwirklicht worden. Anders als etwa in der ersten Säule, in welcher der Versicherungs- und Solidaritätsgedanke mit im Zentrum des Konzepts der Vorsorge steht, ist die zentrale Charakteristik dieser individuellen Selbstvorsorge die steuerliche Privilegierung der entsprechenden, im gesetzlichen Rahmen individuell bestimmten Beiträge (vgl. Art. 81–84 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 [BVG], § 31 Abs. 1 lit. e StG). Umgekehrt unterstehen die Leistungen aus der gebundenen Selbstvorsorge vollumfänglich der ordentlichen Besteuerung (§ 22 Abs. 1 StG). Gerade bei Selbständigerwerbenden, welche keine oder nur eine marginale berufliche Vorsorge (sog. "2. Säule") aufweisen, ist die gebundene Selbstvorsorge von grosser Bedeutung. Die von den Vorinstanzen vorgenommene proportionale Ausscheidung der Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge führt dazu, dass der diese Vorsorgeform charakterisierende Steuervorteil je nach den konkreten Umständen teilweise oder vollständig wegfällt oder dass dieser Vorteil sich gar ins Gegenteil – in eine steuerliche Mehrbelastung – wendet. Im Resultat würde diese steuerliche Behandlung einer Gruppe von Steuerpflichtigen den Zugang zur gebundenen Selbstvorsorge verschliessen, welche in besonderem Masse darauf angewiesen ist, nämlich den Selbständigerwerbenden mit Auslandbezug – und dies, obwohl sämtliche übrigen Voraussetzungen des Zugangs zur gebundenen Selbstvorsorge in aller Regel erfüllt sind (Erwerbseinkommen und Unterstellung unter die AHV-Pflicht [vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 31 N. 110 mit Hinweisen]). Aus diesen Gründen erscheint es sachgerechter, in Abweichung von der bei interkantonalen Verhältnissen sinnvollen Regelung die Abzüge für die gebundene Selbstvorsorge in internationalen Verhältnissen nicht proportional, sondern ausschliesslich dem in der Schweiz steuerbaren Einkommen zuzuweisen. Allerdings ist damit auch die Höhe des zulässigen Abzugs allein aufgrund des schweizerischen Einkommens zu bestimmen.

E. 3.2.2.2

Die Pflichtige wird mit einem schweizerischen Nettoeinkommen vor Berücksichtigung der Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge von Fr. ... eingeschätzt und gehört nicht einer Vorsorgeeinrichtung nach Art. 80 BVG (2. Säule) an. Der von ihr in die gebundene Selbstvorsorge geleistete Betrag von Fr. ... entspricht einerseits dem für die Steuerperiode 2007 zulässigen Maximum (ZStB I Nr. 19/205) und hält andererseits auch im Lichte des rein schweizerischen Einkommens die Begrenzung von Art. 7 Abs. 1 lit. b der Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (BVV 3) vom 13. November 1985 (20 % des Erwerbseinkommens) ein. Der gesamte geltend gemachte Abzug steht der Pflichtigen daher zu und ist allein dem schweizerischen Einkommen zuzuweisen.

E. 3.2.2.3

Die in der Schweiz steuerbaren gesamten Einkünfte der Pflichtigen reduzieren sich daher um Fr. ... auf Fr. ... oder auf 70,22 % der weltweiten Einkünfte der Pflichtigen. In diesem Verhältnis sind neu die Abzüge für Versicherungsprämien, Versicherungsprämien Kinder, gemeinnützige Zuwendungen und der Kinderabzug zuzuweisen. Dies ergibt ein steuerbares Einkommen von noch Fr. ..., gerundet Fr. ..., bei einem satzbestimmenden Einkommen

von Fr. Satz- und steuerbares Vermögen sind unbestritten (Fr. ...). Damit ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin teilweise aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Die beantragte Parteienschädigung bleibt der Beschwerdeführerin versagt, da sie nicht überwiegend obsiegt (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetz vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Letztlich sind die Rekurskosten neu – entsprechend dem Ausgang des Verfahrens – zu verlegen.

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